

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO**

CARLA CRISTINA ROCHA GUERRA

**TRIBUTAÇÃO E (DES)IGUALDADES DE GÊNERO:
OS VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE
PRODUTOS FEMININOS E O DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

**MACEIÓ-AL
2023**

CARLA CRISTINA ROCHA GUERRA

**TRIBUTAÇÃO E (DES)IGUALDADES DE GÊNERO:
OS VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE
PRODUTOS FEMININOS E O DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Basile George Campos Christopoulos

MACEIÓ-AL
2023

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária: Helena Cristina Pimentel do Vale CRB4 - 661

G934t Guerra, Carla Cristina Rocha.
Tributação e (des)igualdades de gênero : os vieses de gênero na tributação sobre o consumo de produtos femininos e o desrespeito ao princípio da seletividade / Carla Cristina Rocha Guerra. – 2024.
217 f. : il.

Orientador: Basile George Campos.
Dissertação (mestrado em Direito Público) – Universidade Federal de Alagoas, Faculdade de Direito de Alagoas, Maceió, 2023.

Inclui bibliografia.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Igualdade. 3. Gênero. 4. Tributação.
I. Título.

CDU: 342.99:336.22(81)

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, por tudo que tenho conquistado ao longo da minha jornada.

Quando penso nas pessoas que contribuíram para o ingresso e conclusão deste mestrado, que foi vivenciado de forma simultânea com as múltiplas atribuições que uma mulher desempenha, a exemplo dos afazeres domésticos, cuidado e educação dos filhos, e no meu caso em particular, o exercício do trabalho como procuradora da fazenda nacional, que tanto me orgulha, dignifica profissional e pessoalmente, é inevitável não pensar que, em comparação com a grande maioria das mulheres, eu sou privilegiada por ter uma rede de apoio e um marido que está ao meu lado incondicionalmente em todas as empreitadas da minha vida, me incentivando, encorajando e dividindo comigo todas as tarefas familiares e domésticas, obrigada por tanto, Thales Guerra. Infelizmente, a realidade da desigualdade de gênero não permite que todas as mulheres possam realizar seus projetos pessoais e profissionais, bem como construir seu projeto de vida digna.

Gostaria de agradecer aos meus amados filhos, Maitê e TJ, por terem tido a paciência e compreensão de que, apesar de serem sempre prioridades em minha vida, eu precisava realizar meus sonhos, entre eles o de cursar um mestrado em uma Universidade Pública Federal, outro privilégio que não alcança grande parte das mulheres.

Agradeço ao meu orientador, o querido professor Basile, pelo acolhimento, pelo apoio, paciência, pela generosidade, pelos momentos de debates tão enriquecedores nas aulas de Argumentação Jurídica e Direito Tributário e, especialmente, por ter acreditado na importância de uma pesquisa acadêmica voltada à relação entre tributação e desigualdade de gênero. Estamos abrindo um importante caminho para outras tantas contribuições a respeito do tema, que decerto virão nas próximas turmas de mestrado do Programa de Pós- Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas.

Não poderia deixar de agradecer aos demais professores do curso de mestrado, que contribuíram para essa pesquisa, o que o faço no nome do estimado professor Gabriel Ivo, por sua generosidade em me acolher de forma tão gentil, me oportunizando ter acesso à sua rica biblioteca, que tanto me ajudou nessa pesquisa, bem como participar de suas aulas e fazer estágio docência em suas disciplinas, eu sou só admiração, gratidão e alegria por ter tido essa oportunidade tão valiosa.

Por fim, meu agradecimento a todos os colegas da minha turma, com os quais eu aprendi muito, no compartilhamento de experiências, angústias, incentivos e estímulos constantes,

foram momentos de muita alegria, decerto fiz amizades que levarei para sempre na vida e no meu coração, vocês foram luz e aconchego nessa jornada. Agradeço especialmente a Verinha, um dos presentes desse mestrado, uma amiga que já faz parte da minha vida e que veio pra ficar, com quem dividi, quase que diariamente, todas as preocupações, inquietações, ansiedades, conquistas e tantos momentos de alegria e descontração, o que tornou essa caminhada mais leve. Todos vocês contribuíram para que eu pudesse me tornar uma pesquisadora.

Não sou escravo de ninguém
Ninguém, senhor do meu
domínio
Sei o que devo defender
E por valor eu tenho
E temo o que agora se desfaz
(Legião Urbana).

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a investigação a respeito do entrelace entre tributação e igualdade, dentro de uma perspectiva de gênero. Nesse cenário, foi analisado se a política e a legislação tributária brasileira, marcada pela regressividade, pode apresentar vieses de gênero no caso da tributação de produtos femininos, reforçando as desigualdades entre homens e mulheres. O estudo explicitou que a ideia de uma suposta neutralidade na tributação tem sido posta em xeque, tendo em vista a constatação de que se trata de mais um fator que tem atuado no sentido de acentuar as desigualdades socioeconômicas já existentes. Assim, para estruturar a pesquisa, foi abordado o papel coadjuvante do Direito Tributário na concretização do direito à igualdade, mormente em uma perspectiva de gênero. Foram analisadas as formas pelas quais os vieses de gênero se manifestam na tributação, sobretudo no caso dos tributos incidentes sobre o consumo, bem como em que medida um sistema tributário regressivo impacta na desigualdade de gênero. Por outro lado, foi investigado se o princípio da seletividade, cujo critério de aplicação é a variação de alíquotas em função da essencialidade no enquadramento dos produtos como “essenciais” ou “supérfluos”, está sendo aplicado de maneira adequada em relação aos bens de consumo femininos, especialmente aqueles voltados a atender necessidades básicas e fisiológicas específicas das mulheres. Nesse contexto, evidenciou-se que o princípio da seletividade em função da essencialidade, a despeito de ser norma voltada à promoção da igualdade na tributação sobre o consumo, vem sendo violado sistematicamente no caso dos supracitados produtos. O estudo concluiu que o sistema tributário brasileiro não é neutro, já que, ao invisibilizar em suas normas os aspectos subjacentes relacionados à transversalização da questão de gênero, tem impactado de forma mais gravosa a parcela feminina da sociedade, seja em razão dos efeitos da regressividade, seja em virtude do desrespeito à essencialidade na fixação das alíquotas dos produtos femininos, de sorte que a tributação sobre tais bens de consumo tem sido marcada por vieses discriminatórios implícitos de gênero, fomentando a desigualdade entre homens e mulheres.

Palavras- chave: Igualdade; Gênero; Tributação; Regressividade; Essencialidade.

ABSTRACT

The objective of this work is to investigate the intertwining between taxation and equality, from a gender perspective. In this scenario, it was analyzed whether Brazilian tax policy and legislation, marked by regressiveness, may present gender biases in the case of taxation of feminine products, reinforcing inequalities between men and women. The study explained that the idea of supposed neutrality in taxation has been called into question, given the finding that it is yet another factor that has acted to accentuate existing socioeconomic inequalities. Thus, to structure the research, the supporting role of Tax Law in realizing the right to equality was addressed, especially from a gender perspective. The ways in which gender biases manifest themselves in taxation were analyzed, especially in the case of taxes on consumption, as well as the extent to which a regressive tax system impacts gender inequality. On the other hand, it was investigated whether the principle of selectivity, whose application criterion is the variation of rates depending on the essentiality in classifying products as “essential” or “superfluous”, is being applied appropriately in relation to consumer goods feminine, especially those aimed at meeting women's specific basic and physiological needs. In this context, it became clear that the principle of selectivity based on essentiality, despite being a norm aimed at promoting equality in consumption taxation, has been systematically violated in the case of the aforementioned products. The study concluded that the Brazilian tax system is not neutral, since, by making the underlying aspects related to the mainstreaming of the gender issue invisible in its rules, it has had a more severe impact on the female portion of society, whether due to the effects of regressivity, whether due to disrespect for essentiality in setting the rates for feminine products, so that taxation on such consumer goods has been marked by implicit gender discriminatory biases, fostering inequality between men and women.

Keywords: Equality; Gender; Taxation; Regressivity; Essentiality.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Tempo Dedicado aos Afazeres Domésticos e cuidados de Pessoas.....	62
Figura 2 - Média de horas dedicadas pelas pessoas de 14 anos ou mais de idade aos afazeres domésticos e/ou às tarefas de cuidado de pessoas (horas), por sexo e situação de ocupação...	63
Figura 3 - Prevalência de Trabalho em Tempo Parcial.....	67
Figura 4 - Nível de Ocupação por sexo no Mercado de Trabalho.....	67
Figura 5 - Bases Tributária no Brasil em 2021.....	90
Figura 6 - Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe 2020....	91
Figura 7- Carga tributária sobre bens e serviços- Brasil e países da OCDE (2020)	91
Figura 8- Formas de preconceito de gênero sob impostos de renda globais.....	108
Figura 9 - Distribuição das pessoas chefes de domicílio, por sexo e cor, Brasil, 2020.....	114
Figura 10 - Participação dos impostos indiretos em relação ao total das rendas das famílias chefiadas por homens, mulheres e total em 2017/2018.....	117
Figura 11- Participação do total de impostos na renda das famílias 40% mais pobres e 10% mais ricas, 2017/2018.....	118
Figura 12- Quão importante são as considerações de gênero no desenho da política tributária em seu país	122

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Causas para viés implícito na tributação.....	105
Tabela 2 - Proporção de pessoas por classe de rendimento per capita, segundo arranjos familiares, Brasil 2020.....	115
Tabela 3 - Carga Tributária por tipo de despesas das famílias chefiadas por homens e mulheres, Brasil, 2017-2018 – (% da renda)	116
Tabela 4 - Alguma política/medida ou reforma tributária foi implementada com equidade de gênero constituindo uma das principais justificativas para a decisão política.....	124
Tabela 5 - Tributação sobre absorventes, tampões e coletores menstruais, absorventes para seios, fraldas infantis e geriátricas.....	162
Tabela 6 - Incidência de tributos indiretos sobre pomadas preventivas de assaduras, cera de proteção de mamilos e lenços umedecidos	164
Tabela 7- Incidência de tributos indiretos sobre métodos contraceptivos.....	165
Tabela 8 - Incidência tributária sobre bico para mamadeira, bico adaptador de mamilos para amamentação e bombas de amamentação.....	167
Tabela 9- Redução da tributação em cotejo com a redução no preço.....	181

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CDC	Centers for Disease Control and Prevention
CEDAW	Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a mulher
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CNDH	Conselho Nacional dos Direitos Humanos
CNDM	Conselho Nacional de Direitos das Mulheres
Cofins	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DIU	Dispositivo intrauterino
FENAFISCO	Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICTD	<i>International Centre for Tax and Development</i>
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IST	Infecções Sexualmente Transmissíveis
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MADE/USP	Centro de Estudos de Macroeconomia das Desigualdade da Universidade de São Paulo NCM Nomenclatura Comum do Mercosul
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONU	Organização das Nações Unidas
OSG	Orçamento Sensível a Gênero

PIB	Produto Interno Bruto
PIDESC	Pacto dos Direitos Econômicos e Sociais
PIS	Programa de Integração Social
PPFB	Programa Farmácia Popular do Brasil
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNPM	Plano Nacional de Políticas para as Mulheres
PPA	Plano Plurianual
POF	Pesquisa de Orçamentos Familiares
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde
TIPI	Tabela do IPI
UBS	Unidade Básica de Saúde
UNFPA	Unidade Básica de Saúde
UNICEF	Fundo das Nações Unidas para a Infância

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
2. TRIBUTAÇÃO E IGUALDADE DE GÊNERO – O PAPEL INSTRUMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO	20
2.1 Da literatura pioneira em defesa da igualdade de gênero.....	20
2.2 Do conceito preliminar de Gênero e Sexo.....	25
2.3 Do princípio da igualdade enquanto norma jurídica constitucional: o conceito multifacetado de igualdade	30
2.4 Do papel do Direito Tributário na promoção da igualdade: fundamentação constitucional	41
2.5 Da justiça fiscal e o aparente conflito entre equidade e eficiência.....	48
3. A DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA DAS MULHERES E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	57
3.1 Do cenário de desigualdade e discriminação das mulheres	57
3.2 Da vulnerabilidade social e econômica da mulher: das externalidades invisibilizadas na tributação	60
3.3 A desigualdade das mulheres no mercado de consumo: do <i>Pink tax</i> e seus reflexos no campo tributário	72
3.4 Do perfil feminino no mercado de consumo a partir da econômica comportamental : uma explicação plausível do <i>pink tax</i> que considera a construção social de gênero	78
3.5 O Sistema Tributário regressivo e a desigualdade de gênero	84
3.6 O mito da neutralidade do Sistema Tributário: um fator de alargamento da desigualdade de gênero na tributação	95
4. DOS VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO	101
4.1 Do viés explícito na tributação.....	102
4.2 Do viés implícito na tributação	104
4.3 Viés de gênero na tributação sobre a renda.....	107
4.4 viés discriminatório de gênero na tributação sobre o consumo	111
4.5 Os impactos da construção de gênero no perfil diferenciado de consumo entre homens e mulheres.....	113
4.6 Igualdade de gênero e tributação: uma análise a partir de comparativos com países da OCDE.....	120
5. DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E SUAS DISTORÇÕES .	130

5.1 A tributação sobre o consumo no Brasil e seu comparativo com a legislação internacional.....	130
5.2 Da classificação dos Tributos e a questão da incidência econômica na tributação sobre o consumo: quem efetivamente suporta o ônus fiscal?	138
5.3 Do modelo adotado pela Constituição Federal de 1988 para tributação sobre o consumo.....	142
5.3.1 A seletividade em função da essencialidade na tributação sobre o consumo	146
5.3.2 O Princípio da seletividade em função da essencialidade como corolário da igualdade	150
6. OS VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE PRODUTOS FEMININOS: DO DESRESPEITO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DA IGUALDADE	155
6.1 Da Tributação incidente sobre produtos femininos: do desrespeito ao princípio da seletividade em função da essencialidade	155
6.2 Das distorções nas alíquotas de alguns produtos femininos selecionados	159
6.2.1 Tributação sobre absorventes, tampões e coletores menstruais, absorventes para seios, fraldas infantis e geriátricas.....	161
6.2.2 Tributação sobre pomadas preventivas de assaduras, pomada hidratante de proteção de mamilos durante a amamentação e lenços umedecidos	163
6.2.3 Tributação incidente sobre produtos direcionados a métodos contraceptivos.....	165
6.2.4 Incidência tributária sobre bico para mamadeira, bico adaptador de mamilos para amamentação, bombas de amamentação.....	167
6.3 A tributação sobre absorventes e a pobreza menstrual.....	169
6.4 A redução ou desoneração fiscal nos produtos femininos e os impactos nos preços ao consumidor final: desmistificando falsas premissas.....	179
6.5 Um espaço para o otimismo: da necessidade de diálogo entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro na estruturação de políticas fiscais mais justas sob a perspectiva da igualdade de gênero	184
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	196
REFERÊNCIAS.....	201

1. INTRODUÇÃO

Ao observar a política fiscal e o próprio financiamento do Estado, é possível destacar dois aspectos que se conectam: de um lado, tem-se a política focada na captação de recursos, que encontra na tributação seu maior destaque. Por outro lado, pode-se levantar o debate com foco na alocação de recursos, que se materializa através do orçamento público, onde será escolhida a forma de tratamento do gasto/despesa, a partir das prioridades contempladas pelo Estado. Assim, a política fiscal é relevante para que se possa dimensionar as desigualdades sociais, buscando minorar a concentração de riqueza e a concretização de direitos fundamentais.

Nesse cenário, o presente estudo tem como eixo central a análise de um dos aspectos da política fiscal, concernente à política tributária, dentro de um recorte da tributação sobre consumo de produtos femininos e seus reflexos nas desigualdades de gênero, não obstante perpassar, ainda que de forma transversal, pela questão relacionada à importância da alocação de recursos públicos orçamentários para minorar as desigualdades entre homens e mulheres.

Ao longo dos últimos anos, a política fiscal brasileira caracteriza-se por uma suposta neutralidade em relação ao viés de gênero, uma vez que não leva em consideração os impactos diferenciados da tributação para homens e mulheres, o que demandaria um olhar para os aspectos subjacentes à tributação, relacionados às questões sociais, políticas e econômicas de cada grupo de contribuintes.

Entretanto, diante das escolhas das bases de incidência tributária, se faz necessário uma investigação voltada a aferir em que medida a ausência de uma transversalidade de gênero contribui para minorar, alargar ou manter as desigualdades entre homens e mulheres, considerando que o sistema tributário não pode se descolar da realidade social e econômica daqueles que serão afetados pela tributação.

A desigualdade social é um problema sistêmico existente dentro das relações sociais e afeta não apenas a sociedade brasileira, mas, em certa medida, o mundo todo, trazendo diferentes reflexos sobre determinados grupos de indivíduos. Em razão de toda construção social de gênero, tem-se evidenciado que homens e mulheres assumem papéis diversos na sociedade, bem como apresentam perfis diferentes enquanto consumidores, especialmente, quando assumem a posição de chefes de famílias, o que traz impactos diferenciados na tributação.

Janet Stotsky, destacou-se por ser uma pesquisadora pioneira na literatura internacional sobre a desigualdade de gênero, especialmente na tributação. A economista desenvolveu uma

moldura para o estudo do tema, bem como desmistificou a existência da propalada neutralidade de gênero no sistema tributário, trazendo luz para os vieses implícitos e explícitos discriminatórios nessa seara. Essa constatação tem levado os estudiosos no assunto a refletirem sobre a influência da construção de gênero na configuração das discriminações e desigualdades entre homens e mulheres nas mais variadas esferas, inclusive, na tributação.

A importância da elaboração de políticas fiscais com viés de gênero vem conquistando espaço nas agendas de organismos internacionais, a exemplo da Convenção para a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher de 1979 (CEDAW)¹, da Plataforma de Ação de Pequim em 1995², onde na Quarta Conferência sobre as Mulheres foi abordada a questão de gênero, mostrando a necessidade das mulheres serem contempladas no orçamento público, a fim de que sejam desenvolvidas políticas públicas específicas direcionadas a tal grupo.

Destaca-se ainda os Objetivos para o Desenvolvimento Sustentável (ODS) de 2015 e as 169 medidas contidas na Agenda 2030 da ONU³, nos quais a temática da igualdade de gênero foi incluída como questão de grande relevância. Na América Latina, o debate acerca da política fiscal obteve fôlego e notoriedade nas conferências internacionais da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL)⁴, firmada em 2016, onde restou recomendado que os Estados se comprometessem em envidar esforços para implementação de uma agenda fiscal com viés de gênero.

O *Global Gender Gap Report 2021* (Relatório Global de Hiato de Gênero)⁵, elaborado pelo Fórum Econômico Mundial, apresenta quatro variáveis para analisar o tema: participação e oportunidade econômica, atingimento educacional, saúde e sobrevivência e empoderamento político. Com base nos parâmetros adotados, foram realizados comparativos envolvendo 156

¹ONU, Organização das Nações Unidas. **Convenção para a Eliminação de todas as Formas de Discriminação contra a Mulher** – CEDAW. New York: 1979. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/convencao_cedaw1.pdf"https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/convencao_cedaw1.pdf. Acesso em: 24 fev. 2023.

² ONU. Organização das Nações Unidas. IV Conferência Mundial sobre a Mulher. Pequim (Beijing). 1995. ONU. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao_beijing.pdf. Acesso em: 18 de abr. 2023.

³ ONU. **17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS)**. Disponível em: <https://brasil.un.org/>"<https://brasil.un.org/>. Acesso em: 24 fev. 2023.

⁴ CEPAL, **Comissão Econômica para América Latina e Caribe**– CEPAL. 45 años de Agenda regional de género. Santiago, 2022. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/node/56570>. Acesso em 17 de abr. 2023.

⁵ FEM, Fórum Econômico Mundial. **Global Gender Gap Report, 2021**. UFG, 2021. Disponível em: <https://www.ufg.br/n/143187-brasil-e-o-93-em-indice-internacional-de-paridade-de-genero>"<https://www.ufg.br/n/143187-brasil-e-o-93-em-indice-internacional-de-paridade-de-genero>. Acesso em: 12 dez. 2023.

países, buscando elencar as políticas públicas consideradas mais efetivas para combater a desigualdade de gênero.

Trata-se, outrossim, de um debate de grande importância nas discussões econômicas, acadêmicas e institucionais, que tem enfatizado o aspecto da justiça fiscal, no que concerne à estruturação da política tributária sobre as desigualdades sociais e de gênero. Contudo, a despeito de já ultrapassado mais de 30 anos da publicação da Constituição Federal de 1988, bem como mais de 70 anos da aprovação da Declaração Universal dos Direitos Humanos para Eliminação de todas as formas Discriminação contra a Mulher, o fato é que as mulheres ainda vivem em uma situação de falta de equidade em diversas esferas, o que denota que em pleno século XXI já deveriam ter sido superados os óbices legais, econômicos, sociais e culturais que limitam esta parcela da população de usufruir de uma real isonomia.

Importante consignar que, ao falar de gênero, o presente estudo tem como foco os comparativos entre gêneros binários, que são as formas tradicionais e opostas de classificar o gênero dos seres humanos, ou seja, homem e mulher, masculino e feminino. Assim, a análise da desigualdade se aterá ao universo da categoria mulher cisgênero, não obstante reconhecer a existência de padrões socioeconômicos discriminatórios em outros grupos e gêneros, bem como a importância da interseccionalidade de diversos estudos⁶.

É pertinente trazer ao debate aspectos não tributários, a fim de diferenciar gênero e sexo, assim como dar visibilidade aos fatores subjacentes relacionados à vulnerabilidade socioeconômica das mulheres, buscando evidenciar o impacto diferenciado que a tributação imprime em relação aos grupos de contribuintes analisados, de sorte que a investigação ocorrerá através da análise de pesquisas empíricas com dados desagregados por gênero, realizadas por órgãos nacionais e internacionais.

Por outro lado, cabe investigar o papel da tributação na promoção da igualdade de gênero não apenas sob um olhar contemplativo, mas em uma função transformadora, dentro de um sistema interdisciplinar mais amplo. Com efeito, é fundamental ressaltar que o Direito Tributário não irá solucionar, de *per si*, as mazelas de um problema histórico que é a desigualdade de gênero, pois trata-se de um instrumento coadjuvante dentro de uma engrenagem maior, que abarca todo o ordenamento jurídico e um conjunto de políticas públicas estruturadas que devem ser levadas a efeito para cumprir tal desiderato.

⁶ WANDERMUREM, Isadora. Cisgênero: O que é e diferenças para transgênero. **Terra**, 2023. Disponível em: <https://www.terra.com.br/nos/cisgenero-o-que-e-e-diferencas-para-transgenero,b3923516f24a767fc56fe9c2424aa305xs71zxh8.html>. Acesso em: 19 set. 2023.

Diante disso, a pesquisa apresenta como problema o seguinte questionamento: O sistema tributário pode trazer formas de discriminação com viés de gênero na tributação sobre o consumo de produtos femininos, de forma a reforçar a desigualdade entre homens e mulheres?

Partindo dessa reflexão existem outras indagações e investigações conexas: O ordenamento jurídico possui um arcabouço normativo que garante a igualdade de gênero na tributação? Qual papel que o Direito Tributário deve desempenhar na luta pela igualdade de gênero, sobretudo no que concerne à tributação sobre o consumo? De que forma os mecanismos de discriminação atuam no âmbito da tributação sobre o consumo de produtos femininos? O princípio da seletividade em função da essencialidade é respeitado no caso das alíquotas incidentes sobre produtos femininos, especialmente aqueles considerados de necessidade básica?

Assim, este trabalho tem como objetivos: (i) investigar a existência de vieses de gênero na tributação sobre o consumo de produtos femininos no sistema tributário nacional; (ii) analisar os impactos da regressividade sobre a desigualdade de gênero; e (iii) investigar se a tributação sobre produtos femininos voltados ao atendimento de necessidades básicas e fisiológicas das mulheres tem observado o princípio da seletividade em função da essencialidade, de forma a aferir se tal tributação constitui uma discriminação implícita de gênero.

A hipótese da pesquisa é que mulheres sofrem um impacto mais elevado pela tributação sobre o consumo, devido a aspectos ligados a uma possível regressividade do sistema tributário brasileiro, bem como em virtude da tributação incidente sobre produtos femininos voltados a atender a demandas básicas e à fisiologia feminina.

Nesse cenário, a justificativa da pesquisa está centrada na relevância social da análise do entrelace da justiça fiscal na tributação sobre o consumo de produtos femininos e seus impactos sobre a desigualdade de gênero, haja vista que há na Constituição de 1988 todo um arcabouço normativo voltado à construção uma sociedade justa e igualitária, na qual se repudia a discriminação entre homens e mulheres. Ademais, a despeito de tratar-se de temática que merece atenção e uma ampla discussão, ainda tem sido pouco explorado pela literatura tributária os vieses de gênero na tributação sobre o consumo, especialmente no tocante aos produtos femininos direcionados a suprir necessidades básicas.

Assim, o presente trabalho busca contribuir para o debate da desmistificação da neutralidade do sistema tributário brasileiro em relação à questão de gênero, bem como jogar luz no aparente conflito entre eficiência e justiça fiscal na instituição do desenho do sistema tributário. Por outro lado, tendo em vista a tramitação de reformas tributárias no Congresso Nacional, a pesquisa contribuirá para mostrar a importância da transversalização de gênero na

política fiscal, alertando que as alterações na legislação tributária devem caminhar juntas e em harmonia com a inclusão de políticas públicas no orçamento público.

No que diz respeito à metodologia, a pesquisa é de cunho jurídico-exploratório e jurídico interpretativa. Foram utilizados os levantamentos de dados sociodemográficos, pesquisas empíricas e estudos econômicos fornecidos por órgãos nacionais e internacionais, assim como foi seguido o percurso da análise bibliográfica relacionada ao tema em estudo. Ademais, o problema jurídico foi investigado, analisado e interpretado em diferentes aspectos e níveis.

Além desta introdução (capítulo 1), a dissertação é composta por 5 capítulos e considerações finais (capítulo 7). O capítulo 2 tem como objetivo analisar o papel do Direito Tributário para igualdade de gênero. A investigação terá como ponto de partida a doutrina pioneira sobre a luta das mulheres por igualdade, bem como serão apresentadas as distinções conceituais entre sexo e gênero. Ademais, será abordado o princípio da igualdade enquanto norma constitucional multifacetada, como valor a ser seguido em todos os ramos do direito, de forma que será analisada a função instrumental do Direito Tributário no que toca à igualdade de gênero, trazendo ao debate o parâmetro da justiça fiscal.

O capítulo 3 tem como propósito analisar a regressividade do sistema tributário brasileiro e seus impactos na igualdade de gênero. Para tanto, serão investigados os aspectos subjacentes à norma tributária, concernentes à vulnerabilidade socioeconômica e à discriminação das mulheres. A investigação se dará a partir de pesquisas atuais com marcadores de gênero nas mais variadas áreas, a fim de dimensionar em que medida a repartição dos afazeres domésticos e de cuidado com a família e a divisão sexual no mercado de trabalho impactam na desigualdade de gênero, bem como seus reflexos na tributação. Será trazido ao debate a prática do *pink tax*, que, a despeito de não se tratar de um tributo, apresenta impactos na tributação de produtos femininos.

Em seguida, no capítulo 4 o objetivo é investigar o conceito e aspectos relativos aos vieses explícitos e implícitos na tributação, assim como a maneira como tais aspectos podem se manifestar nas diversas bases de incidência tributária, mormente na tributação sobre o consumo. Será analisado o perfil de consumo diferenciado de homens e mulheres, mormente quando ocupam a posição de chefe de família. Será examinado o posicionamento de diversos países a respeito da existência de vieses de gênero na tributação, considerando o recente estudo *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*⁷, realizado pela OCDE.

⁷ OECD. *Organisation For Economic Co- Operation And Development. Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

No capítulo 5 o objetivo é abordar a teoria da tributação sobre o consumo no Brasil, fazendo o cotejo com a legislação de outros países. Serão apresentadas as diversas classificações dos tributos, enfatizando a divisão dos tributos em diretos e indiretos, com escopo de investigar a questão da incidência econômica na tributação sobre o consumo, já que tal questão é essencial para entender os mecanismos pelos quais a desigualdade de gênero na tributação se consolida. Este capítulo analisará os princípios aplicáveis à tributação sobre o consumo no Brasil, de forma que será abordado o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade.

Por fim, o capítulo 6 pretende avançar na investigação dos vieses discriminatórios de gênero, especificamente a partir do recorte da tributação sobre produtos femininos, trazendo o comparativo com alguns produtos semelhantes voltados ao público masculino. Será examinada a incidência tributária de produtos ligados à fisiologia feminina, sobretudo aqueles ligados à dignidade menstrual. O objetivo é aferir se as alíquotas aplicáveis trazem alguma violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade, preconizado pela Constituição Federal de 1988, e quais os desdobramentos de tal política fiscal para a desigualdade de gênero. Ao final do capítulo, serão apresentadas algumas reflexões e sugestões no que diz respeito à tributação sobre consumo, dentro do entrelace com o Direito Financeiro, de maneira que será abordado, de forma transversal, o Orçamento Sensível a Gênero.

Nesta ordem de ideias, vale consignar que a presente pesquisa não pretende defender a mera dispensa ou tratamento privilegiado em relação ao pagamento de tributo, mas alertar para o fato de que a ausência de uma transversalidade de gênero na política fiscal traz desdobramentos na desigualdade socioeconômica das mulheres, já que a forma como o governo elege a política de arrecadação tributária, repercute de forma diferenciada na vida de grupos menos favorecidos. Ademais, é importante destacar que o simples fato de ser mulher não deve ser um fator de discriminação no que tange à tributação sobre consumo ou qualquer prática mercadológica.

Assim, espera-se que este trabalho traga contribuições para o debate acerca da tributação e gênero, de forma que se possa avançar na instituição de um sistema tributário mais justo e equânime para todos e todas.

2. TRIBUTAÇÃO E IGUALDADE DE GÊNERO – O PAPEL INSTRUMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Da literatura pioneira em defesa da igualdade de gênero

Na quadra atual, as proposições relativas à igualdade entre homens e mulheres para grande maioria dos países parece uma premissa autoevidente. Porém, séculos atrás, tratava-se de tema de grande divergência e negação já que, não obstante alguns significativos avanços da liberdade individual, conquistados desde a idade média, a igualdade de direitos entre os sexos era uma realidade distante e incipiente.

A questão atinente à desigualdade de gênero vem sendo tratada ao longo de vários anos por alguns filósofos e pensadores. Já no final do século XVIII a temática ganhara corpo no discurso político, inclusive com a defesa histórica dos direitos das mulheres. Para o presente estudo, lançaremos luz, como literatura pioneira a respeito da questão atinente à desigualdade de gênero, nos escritos de Mary Wollstonecraft e Jonh Stuart Mill.

Mary Wollstonecraft ficou conhecida pela defesa que fez da liberdade e da igualdade de tratamento às mulheres nos mesmos moldes dispensados aos homens. Em 1792 publicou a obra *Reivindicação dos direitos das mulheres*, na qual abordava uma série de questões, mormente no sentido de que o casamento não era nada além de uma relação de propriedade, bem como que a educação recebida pelas mulheres apenas objetivava sedimentar a garantia de que as mesmas não conseguiriam atender às expectativas que a sociedade tinha a respeito delas, propiciando-lhes uma vida infeliz.

A obra de Wollstonecraft deixa transparecer sua visão no sentido de que as revoluções que marcaram o século XVIII reafirmaram ainda mais os direitos dos homens. Com efeito, vale destacar que, apesar das chamadas lutas iluministas terem como objetivos a busca por direitos a serem franqueados a todos, fato é que as mulheres não estavam contempladas de forma igual, enquanto beneficiárias do largo rol de direitos que foram reivindicados.

Registre-se, a propósito, que em pleno século XVIII ainda havia dúvidas a respeito da racionalidade das mulheres, de sorte que Wollstonecraft precisou envidar significativo esforço intelectual a fim de demonstrar que elas eram seres racionais, que poderiam, desde que tivessem direito a uma educação de qualidade, contribuir para o progresso da sociedade. Há, por outro lado, o uso de um argumento teísta, uma vez que a autora lança mão do argumento de que Deus criou o homem e a mulher e concedeu a ambos uma alma imortal, de sorte que devem ser

virtuosos. Nessa perspectiva, a virtude não foi separada por gênero, ambos os sexos buscam ser virtuosos através da razão, ou seja, não é “natural” que a mulher não exercite sua racionalidade⁸.

Após demonstrar a racionalidade das mulheres, a autora elenca as possíveis causas de sua degradação. Entre esses fatores, cita o culto à beleza e a sensibilidade feminina, na medida em que as mulheres são ensinadas que a sua aparência é muito importante, que devem cultivar a sua fraqueza, assim como hábitos delicados. Percebe-se, outrossim, uma crítica à supervalorização da sensibilidade feminina, em detrimento de outros poderes mentais⁹.

A autora traz um posicionamento intelectual diverso daquele propalado por alguns escritores da época, que em suas obras tornaram as mulheres objeto de piedade e por vezes de desprezo. Nessa perspectiva, Wollstonecraft se opõe, por exemplo, à visão de Jean-Jacques Rousseau, discordando dos argumentos do autor, que defendeu o dever da mulher de ser fraca e passiva.

Eu devo começar com Rousseau, e dar um esboço da sua caracterização da mulher, em suas próprias palavras, intercalando com comentários e reflexões.

[...]

Sofia, diz Rousseau, deveria ser uma mulher tão perfeita quanto Emílio é um homem, e para assim torná-la, é necessário examinar o caráter que a natureza deu ao sexo.

Ele então prossegue para provar que a mulher deve ser fraca e passiva, porque ela tem menos força corporal que os homens; e, portanto, infere que ela foi formada para agradar e se sujeitar a ele; e este é o seu dever para tornar-se agradável ao seu mestre - sendo este o grande fim de sua existência¹⁰.

Assim, a autora defendeu que deveria haver uma espécie de revolução no comportamento feminino, a fim de buscar a restauração da dignidade através de uma educação de qualidade, voltada ao desenvolvimento da racionalidade, para que as mulheres deixassem de ser subservientes aos homens e escravas do lar, que se preocupam tão somente com sua modéstia, castidade e beleza. A revolução do comportamento feminino pregava a independência financeira das mulheres, assim como as obrigações e atividades na esfera pública e o desenvolvimento da cidadania. Por outro lado, a autora defendia que as mulheres deveriam, simultaneamente, ser boas mães, de forma que, em sua visão, os papéis ocupados não seriam excludentes¹¹.

Resta evidenciado que Wollstonecraft acreditava que só através de uma educação mais democrática, inclusiva e participativa as mulheres poderiam evoluir, exercitar a razão e aprimorar as virtudes, tornando-se, inclusive, melhores esposas, mães e cidadãs, o que traria

⁸ WOLLSTONECRAFT, Mary. **Reivindicação dos Direitos das mulheres**. Tradução e notas de Andreas Reis do Carmo. São Paulo: Edipro, 2015, p.25.

⁹ *Id.Ibid.*, p.97.

¹⁰ *Id.Ibid.*, p.117.

¹¹ *Id. Ibid.*, p.240-244.

benefícios a toda sociedade, já que somente o choque da igualdade pode formar uma opinião justa de nós mesmos¹². O que se percebe é a existência, ainda que de forma incipiente, da defesa de uma igualdade de gênero e a busca por uma certa emancipação feminina.

Por outro lado, no século XIX, ao abordar a questão relativa à diversidade de tratamento de gênero, John Stuart Mill faz um entrelace com o direito à liberdade, que deve ser inerente a todos, de forma que, assim como Wollstonecraft, rejeitou a existência de direitos ou destinações naturais que, à época, eram defendidos por vários iluministas. O filósofo enxergava três espécies de despotismo: o Estado, o costume e a opinião pública, que fazem com que os indivíduos passem a vida numa existência atrofiada, sem desenvolver seu verdadeiro potencial.

De fato, em seu ensaio sobre a liberdade, Mill defendeu que cada ser humano deveria se dispor a tornar-se um indivíduo autogovernado e autodesenvolvido¹³. O filósofo teve significativa contribuição de sua esposa Harriet Taylor, ambos viveram uma relação não só de amor mas também de mútua identificação de cunho intelectual.

Ao integrar o Parlamento pelo distrito de Westminster de 1865 a 1868, Mill foi um grande defensor dos direitos políticos das mulheres. À época publicou um panfleto sobre a defesa do direito ao voto das mulheres que lhe custou sua reputação junto aos conservadores. De fato, era adepto da possibilidade do direito das mulheres de votar, bem como de serem eleitas para ocupar cargos públicos.

No segundo projeto de lei da reforma, Mill garantiu muitos votos para proposta que buscava a garantia de tal direito, que mais tarde, em 1918, foi aprovado. Para o filósofo: “Ter voz na escolha daqueles por quem será governado é um meio de autoproteção a que todos têm direito, mesmo que fiquem para sempre excluídos da função de governar; e pode-se presumir que as mulheres são consideradas aptas a exercer essa escolha”¹⁴.

Nas linhas escritas há a defesa de que muitas funções assumidas por homens seriam melhor desempenhadas por mulheres. Nessa esteira, a proibição das mulheres assumirem certos cargos seria injusto não apenas com elas, mas com todos aqueles que poderiam se beneficiar de seus valorosos serviços.

Segundo Mill, não sabíamos o que homens e mulheres poderiam e iriam fazer em condições de genuína igualdade social, econômica e política, de forma que era um grande defensor da obrigação de se tentar tal experiência. Em outros termos, defendeu tornar cada

¹² WOLLSTONECRAFT, Mary. **Reivindicação dos Direitos das mulheres**. Tradução e notas de Andreas Reis do Carmo. São Paulo: Edipro, 2015, p.244.

¹³ MILL, John Stuart. **Sobre a liberdade A sujeição das mulheres**. Tradução de Paulo Geiger. São Paulo, 2017, p.14.

¹⁴ *Id. Ibid.*, p. 293.

indivíduo livre para buscar suas conquistas e seus objetivos. Nessa perspectiva, o filósofo faz uma crítica às disposições não igualitárias da própria sociedade em que viveu, de sorte que argumenta que a existência de padrões de comportamento não é uma evidência de que tais paradigmas sejam bons ou que sejam algo a ser naturalizado.

Já no início da obra *A sujeição das mulheres*, o filósofo deixa clara a defesa da igualdade entre os sexos, se colocando contrário ao princípio que regulava as relações sociais nessa seara, ou seja, a subordinação legal de um sexo a outro. Para Mill, um dos principais empecilhos ao aprimoramento humano é a desigualdade entre os sexos, que deveria ser substituída por um princípio de perfeita igualdade, que não admita poder ou privilégio de um dos lados¹⁵.

Resta evidente a posição de Mill pela liberdade e imparcialidade de tratamento como pressuposto inerente a todos, de forma que não deveria haver qualquer restrição que não fosse requerida para o bem geral, não sendo defensável privilégios a ninguém, ou seja, todos merecem tratamento igualitário, salvo na hipótese de exigência de regramento diferenciado, com fundamento em boas razões, seja por questão de justiça, seja em virtude da necessidade de implementação de determinada política pública. Percebe-se na obra de Stuart Mill, ainda que de forma incipiente, uma certa conexão com a noção de igualdade formal e material.

Interessante pontuar que a obra faz um paralelo da forma de submissão entre os sexos com outras formas de dominação de um ser humano por outro, trazendo à tona o exemplo da escravidão. Com efeito, essas relações de subordinação têm em comum o fato de serem relações de poder, normalmente baseadas na força do mais forte sob o mais fraco ou nos comportamentos construídos, repetidos e aceitos socialmente ao longo dos tempos, algo que é tido como “natural”. Tal relação de submissão era coroada, à época, com o matrimônio, sendo ambos, a partir de então, considerados uma só pessoa, do ponto de vista legal¹⁶.

Com efeito, apesar de ser inegável que as mulheres recebiam um melhor tratamento em comparação aos escravos, havia uma relação de sujeição e obediência direta da esposa ao marido. O filósofo destacou que essas relações de dominação, seja a escravidão ou a desigualdade entre homens e mulheres sempre foram naturalizadas:

Mas houve alguma vez qualquer dominação que não parecesse natural a quem a exercia? houve um tempo em que a divisão da humanidade em suas classes – uma pequena, de senhores, e uma numerosa, de escravos – parecia, mesmo para as mentes mais cultivadas, ser natural, e a única natural, uma condição da raça humana. Ninguém menos do que um grande intelecto e alguém que tanto contribuiu para o progresso do pensamento humano, Aristóteles, sustentava essa opinião sem dúvida ou receio; e a apoiava nas mesmas premissas que comumente servem de base a essa assertiva quanto ao domínio dos homens sobre as mulheres, a saber: que há diferentes naturezas na

¹⁵ MILL, John Stuart. **Sobre a liberdade A sujeição das mulheres**. Tradução de Paulo Geiger. São Paulo, 2017, p. 225.

¹⁶ *Id. Ibid.*, p. 267-268.

humanidade, as naturezas livres e as naturezas escravas; que os gregos eram de natureza livre, e as raças bárbaras dos trácios e dos asiáticos de natureza escrava¹⁷.

Mill rebateu o argumento daqueles que apregoam que o domínio do homem sobre as mulheres é diferente de outras formas de subordinação, por não ser um domínio pela força, já que seria algo “consensual” e aceito “voluntariamente” pelas mulheres. Argumentou que estas premissas são inverídicas, já que um grande número de mulheres não aceita a subordinação, posto que desde que lhe foram concedidos o direito de se expressarem por escrito (único modo de publicidade permitia à época), houve um crescente número de protestos contra tal condição social¹⁸.

Com efeito, no século XIX, já havia considerável reivindicação das mulheres pelo acesso à educação sólida e nos mesmos ramos de conhecimento franqueados aos homens. Ademais, havia um movimento dirigido por mulheres em prol da obtenção de maior inclusão e participação política. Tal movimento já se espalhava por diversos países da Europa e da América.

Nessa senda, resta explicitado que essa subordinação das mulheres aos homens, algo existente, em alguma medida, até os dias atuais, que as colocam em posição de vulnerabilidade, não é algo natural, mas que foi construído e sedimentado com êxito ao longo de séculos.

As ideias de Mill não deixaram dúvidas de que o *status quo* é incompatível com as peculiaridades do mundo contemporâneo, tendo em vista que as instituições modernas devem ter como traço distintivo a premissa de que os seres humanos não mais nascem com um papel ou posição social determinada ou imutável na vida, acorrentados por uma ligação inexorável ao lugar em que nasceram, todos devem ser livres e ter oportunidades para perseguir o seu ideal de vida digna. Com efeito, o fato de nascer branco ou negro, rico ou pobre, mulher ou homem não pode ser um fator determinante do destino das pessoas.

Assim, vale consignar que tais obras são de grande relevância, já que são precursoras de um debate muito importante que teve continuidade nos anos seguintes, através de diversos trabalhos literários em âmbito nacional e internacional, consoante será explicitado ao longo desta pesquisa, bem como por intermédio de diversos movimentos sociais, a exemplo dos movimentos feministas. Ademais, a despeito de tratar-se de bibliografias que tiveram como pano de fundo a realidade histórica de outros países, é inegável que tal discussão atinge o Brasil, haja vista que a desigualdade de gênero é um problema sistêmico, latente e, em certa medida, ainda persistente em nosso país na quadra atual.

¹⁷ MILL, John Stuart. **Sobre a liberdade A sujeição das mulheres**. Tradução de Paulo Geiger, São Paulo, 2017, p. 239.

¹⁸ *Id. Ibid.*, p. 241-242.

As pautas defendidas por Mary Wollstonecraft e Jonh Stuart Mill séculos atrás são hoje ponto praticamente pacífico em países democráticos. Entretanto, a despeito das mulheres terem adquirido alguns direitos ao longo dos tempos, a exemplo do direito ao voto, maior acesso ao mercado de trabalho e a cargos públicos em geral, inclusive no âmbito político, ainda não há uma igualdade ampla no exercício de tais direitos, de sorte que é cedo para arrefecer na luta, já que na atualidade ainda se pode vislumbrar que os mecanismos de desigualdades de gênero estão presentes e difusos na sociedade, representando uma violação ao princípio constitucional da igualdade, tendo seus nefastos efeitos espriados pelos diversos ramos do direito, inclusive na seara tributária, objeto do presente estudo.

Nessa perspectiva, relevante trazer a noção conceitual, bem como as distinções entre sexo e gênero, a fim de entender em que medida tais noções e construções sociais impactam na sociedade e no Direito.

2.2 Do conceito preliminar de Gênero e Sexo

As discussões sobre gênero circundam, de uma forma geral, a respeito de ensaios teóricos que abarcam diversos ramos do saber, trazendo como um dos pontos de discussão a premissa da existência de uma construção social sobre o sexo anatômico.

Convém destacar que, não há um consenso a respeito da distinção conceitual entre sexo e gênero, posto que são termos usados na prática cotidiana como se ostentassem significado semelhante. Por outro lado, há uma vasta literatura que defende tratar-se de conceitos diversos, seja do ponto de vista social ou biológico. É fundamental, para se analisar e dimensionar as desigualdades existentes entre homens e mulheres, fazer a distinção entre sexo e gênero, visto tratar-se de conceitos que transbordam a esfera meramente biológica, já que traz desdobramentos em todas as interações sociais, afetando as relações jurídicas disciplinadas pelas diversas áreas do Direito.

Por outra perspectiva, mesmo entre os autores que fazem uma distinção entre sexo e gênero, não há uma dimensão conceitual estanque e completamente delimitada, de forma que a literatura que se dedica ao estudo desenvolveu o seu conceito e conteúdo, a fim de se analisar as questões atinentes à discriminação das mulheres, sem que tais definições sejam excludentes entre si.

Maria Luiza Heilborn registra que a palavra sexo designa apenas “a caracterização anátomo- fisiológica dos seres humanos e a atividade sexual propriamente dita”¹⁹. Por outro lado, assevera que todas as dimensões de comportamento, atividades e experiências dos seres humanos, categorizados como homens e mulheres, podem ser designadas como gênero. Trata-se, segundo a autora, de raciocínio ancorado na ideia de que há machos e fêmeas na espécie humana, mas a qualidade de ser homem e ser mulher é realizada pela cultura²⁰.

Em relação ao gênero, Judith Butler²¹ tratou tal conceito como uma espécie de ato performativo e mutável. Assim, o gênero é um conceito vivo, que se transforma no tempo e no espaço, recebendo, inclusive, uma influência, da binaridade heterossexual.

Na mesma direção, a antropóloga norte americana Margareth Mead²², em sua obra *Sexo e Temperamento*, através de pesquisa realizada na Nova Guiné, traz a percepção de gênero enquanto manifestação cultural, uma vez que, a partir do estudo de três culturas distintas, constatou que o gestual, modo de se vestir, de falar, como assinala que os relacionamentos interpessoais podem apresentar distinções, dependendo da realidade social na qual determinado indivíduo está inserido.

Por seu turno, a historiadora norte-americana Joan Scott assevera que o termo “gênero” começou a ser utilizado pelas feministas para denotar uma rejeição ao “determinismo biológico implícito”²³ na palavra sexo, como uma ideia que trazia a função reprodutora para mulheres e força física para os homens. Nessa perspectiva, é possível inferir que o gênero seria um meio de decodificar o sentido e de compreender as relações complexas entre diversas formas de interação humana.

Nesse cenário, o sexo está conectado com uma concepção biológica, advinda de diferenças intrínsecas de órgãos genitais existente nos indivíduos. Trata-se de conceito binário que diferencia os seres humanos desde a concepção. Ocorre que, não obstante a importância da distinção a partir do sexo, a formação do ser humano e a sua própria existência, em uma visão mais holística, não é determinada apenas por questões de natureza biológica, já que as interações sociais também são fatores que integram, forjam e estruturam a formação individual.

¹⁹ HEILBORN, Maria Luiza. Gênero, Sexualidade e Saúde. In: **Saúde, sexualidade e reprodução: compartilhando responsabilidades**. Rio de Janeiro: Editora da UERJ, 1997, p. 101.

²⁰ *Id. Ibid.*, p. 101-110.

²¹ BUTLER, Judith. **Problemas de Gênero: feminismo e subversão da identidade**. Tradução de Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

²² MEAD, Margareth. **Sexo e temperamento**. São Paulo: Perspectiva, 1988.

²³ SCOTT, Joan. **GÊNERO: uma categoria útil para análise histórica**. Tradução: Christine Rufino Dabat e Maria Betânia Ávila. Recife, 1991, p.23.

Convém ressaltar que, a forma como o conceito de gênero legitima e constrói relações sociais perpassa pela natureza recíproca do gênero, da sociedade e das formas particulares, situadas em contextos específicos. Percebe-se que a política, ao mesmo tempo em que influencia a construção do gênero, é construída e impactada a partir dele. O conceito de gênero é produzido socialmente, dentro de uma perspectiva binária de sexo, na qual os estereótipos e papéis são definidos e impostos a homens e mulheres.

Nesse cenário, Adilson Moreira²⁴ assinala que essas identidades que se constituem em uma relação de oposição são o ponto de partida para o estabelecimento de relações hierárquicas de poder entre os sexos, o que pode ser definido como um sistema de organização social baseado na subjugação das mulheres aos homens em diversos espaços sociais.

Moreira²⁵ destaca que a sexualização dos espaços sociais designa um processo no qual as esferas de ação social são estruturadas de acordo com essa hierarquização de poder entre os sexos. Assim, por serem geridos por homens, muitos espaços são então vistos dentro dessas dualidades, a partir das quais a cultura atribui lugares sociais a homens e mulheres. Entretanto, o referido processo não pode ser mais legitimado pelo Direito, a despeito de ainda ser mantido por tradições culturais que determinam a forma como as pessoas pensam, bem como quem deve ocupar lugares de comando nos diferentes espaços. Essas divisões ainda ocupam um papel central no funcionamento das instituições políticas.

Alda Facio e Lorena Fries lecionam que o gênero é uma categoria social, assim como o conceito de raça e classe, que é influenciado por outras categorias sociais. O gênero tem sua base material em um fenômeno natural, desde o nascimento, ou seja, o sexo. Nessa esteira, a perspectiva de gênero permite visualizar a realidade que as mulheres vivem, bem como os processos culturais de socialização que internalizam e reforçam os mecanismos de subordinação feminina, conforme destacam:

Em suma, as teorias de gênero insistem na qualidade fundamentalmente social das distinções baseadas no sexo. De acordo com essas teorias, o sistema sexo-gênero atribui características, aptidões e atitudes a cada um dos dois sexos de tal forma que as atribuídas ao masculino gozem de maior prestígio e se tornem as características, atitudes e valores paradigmáticos do ser humano. Ao insistir que estes são atribuídos a cada sexo antes de a pessoa nascer, essas teorias estão delineando as razões ideológicas e políticas para atribuir características hierárquicas e diametralmente diferentes a cada sexo.²⁶ (tradução nossa)

²⁴ MOREIRA, Adilson José. **Tratado de Direito Antidiscriminatório**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p.597.

²⁵ *Id. Ibid.*, p. 602.

²⁶ FACIO, Alda; FRIES, Lorena. **Género y Derecho**. Santiago (chile): La morada editora, 1999, p.35.

Assim, as autoras corroboram que a separação conceitual entre sexo e gênero nos permitiu compreender que ser mulher ou ser homem, além das características anatômicas, hormonais ou biológicas, é uma construção social e não uma condição natural.

Para Iris Marion Young²⁷, o gênero pode ser definido como uma estrutura tridimensional que resulta, basicamente, da: (i) divisão sexual do trabalho; (ii) da heterossexualidade compulsória; e da (iii) hierarquia de poder de gênero. As estruturas, para além de definirem o conceito de gênero, são fatores que desencadeiam as desigualdades inerentes a tal conceito.

Nesse cenário, percebe-se que sexo e gênero são conceitos diversos, que por vezes se entrelaçam, mas não se confundem. O sexo seria o ponto de partida para construção identitária psicossocial da feminilidade, enquanto conceito oposto à masculinidade. Sendo assim, constata-se que a construção de gênero moldou a forma como a sociedade se organizou e como a discriminação na ocupação de espaços e papéis por homens e mulheres foi sendo naturalizada ao longo do tempo.

Por outro lado, é importante salientar que o presente estudo relacionado ao gênero não ignora a importância do entrelace com outros fatores de discriminação de igual importância, dentro de um ambiente de interseccionalidade, no qual outros fatores relevantes contribuem sobremaneira, para desencadear desigualdades sociais entre os indivíduos, o que perpassa por questões relacionadas a raça, sexualidade, nacionalidade, idade, etnia, classe, entre outros.

Nesse sentido, vale destacar, ainda que de forma transversal, que Kimberlé Crenshaw²⁸ leciona que a interseccionalidade requer pensar o “conhecimento situado de mulheres negras,” ou seja, pensar o local de violência física, psicológica, social, sexual e institucional em que, historicamente, estão inseridas.

Crenshaw aborda a interseccionalidade como um fenômeno necessário para dar visibilidade à realidade dos sujeitos que sofrem, simultaneamente, múltiplas formas de discriminação. A autora não compreende a opressão como um “eixo categórico único”²⁹, visto que a diferença resulta justamente da interseção de vários eixos de discriminação, de sorte que estabelece uma analogia da discriminação como um cruzamento de vários eixos que comporta fluxos em várias direções.

²⁷ YOUNG, Iris Marion. *Justice and the Politics of Difference*. Princeton: Princeton University Press, 1990.

²⁸ CRENSHAM, Kimberlé. Documento para o encontro de especialistas em aspectos da discriminação racial relativos ao gênero. *Revista Estudos Feministas*, Florianópolis, V. 10, n.1, pag. 171, 2002. Disponível em: periodicos.ufsc.br/index.php/ref/article/view/9558. Acesso em: 10 dez. 2021.

²⁹ CRENSHAM, Kimberlé *Demarginalizing the Intersection of Race and Sex: A Black Feminist Critique of Antidiscrimination Doctrine, Feminist Theory and Antiracist Politics*. University of Chicago Legal Forum, n. 1, p. 149.

Na mesma toada, Ângela Davis³⁰ aborda a intersecção da violência existente entre ser mulher, negra e periférica, tecendo críticas ao movimento antiescravagista por não ter contemplado a perspectiva de gênero. Ademais, Davis se dedicou em relatar o histórico de opressão racial, assim como demonstrar a violência na própria academia, que promovia uma separação entre “selvagens” e “civilizados”. A autora destaca que no sistema escravocrata a mulher, além de exercer um trabalho lucrativo para seus proprietários, assumia serviços braçais pesados, tipicamente masculinas, ou seja, havia uma paradoxal igualdade, já que compartilhavam dos mesmos estigmas que os homens. Entretanto, simultaneamente, o peso era maior quando o gênero também adentrava como categoria vítima de violência, uma vez que a mulher negra era também era um corpo vulnerável à coerção sexual.

Nessa esteira, para Davis³¹ o conceito de interseccionalidade está ancorado na constatação de que o movimento antirracista, de um lado, e o movimento feminista, de outro, normalizavam a experiência de homens negros e mulheres brancas, respectivamente, em prejuízo das mulheres negras.

No Brasil, em relação à intersecção de gênero e raça, a professora e antropóloga Lélia Gonzalez³² propôs um estudo que abrangesse uma teoria afro-latino-americana do feminismo, a amefricanidade. Gonzalez deixa muito clara a necessidade de um entrelace da questão de gênero com a questão racial. Segundo a autora, tanto o racismo como o feminismo partem das diferenças biológicas para se estabelecerem como ideologias de dominação, de sorte que esse esquecimento por parte do feminismo em relação a tais questões pode ser explicado a partir daquilo que alguns cientistas sociais caracterizam como racismo por omissão e cujas raízes se encontram em uma visão de mundo eurocêntrica e neocolonialista da realidade.

O estudo interseccional evidencia que a afirmação de que somos todos iguais perante a lei é apenas uma formalidade constitucional, já que mulheres, negros, e indígenas, entre outros grupos minoritários, são colocados na condição de subordinação no interior das classes mais exploradas, fenômeno que está, em certa medida, imbricado com nosso processo de colonização e nosso passado escravagista. Historicamente, as mulheres sempre foram marginalizadas, de forma que perceber tal situação é fundamental para o ponto de partida de qualquer proposta transformadora.

³⁰ DAVIS, Ângela. **Mulheres, Raça e Classe**. Tradução de Heci Regina Candiani. São Paulo: Bontempo, 2016.

³¹ *Id. Ibid.*, p.149.

³² GONZALES, Lélia. **Caderno de Formação política do Círculo Palmarino**. n. 1 Batalha de Ideias, 2011, p. 13. USP. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/271077/mod_resource/content/1/Por%20um%20feminismo%20Afro-latino-americano.pdf. Acesso em: 12 jan. 2021.

Entretanto, não obstante a importância do estudo das interseccionalidades para a compreensão de desigualdades sociais de uma forma mais ampla, isso não impede que, visando uma compreensão mais acurada de determinado fator discriminatório em específico, como é o caso do indicador relacionado ao gênero, tal vetor não mereça uma análise apartada.

Nesse intuito, por questões metodológicas, o presente estudo traz um recorte que delimita a análise dos efeitos da tributação, mormente sobre o consumo, dentro dos comparativos relacionados às iniquidades entre gêneros binários, que são as formas tradicionais e opostas de classificar o gênero dos seres humanos, ou seja, homem e mulher, masculino e feminino. Assim, a análise da desigualdade de gênero apresenta como foco principal o universo da categoria mulher cis, buscando a compreensão dos elementos que tornam a discriminação de gênero uma realidade e como tal estado de coisas impacta e é impactado pela tributação.

Nesse diapasão, fundamental analisar, sem pretensão exauriente, o princípio da igualdade, albergado pela Constituição de 1988, enquanto norma que integra o elenco dos direitos fundamentais, a fim de dimensionarmos todo o contexto de discriminação com viés de gênero e seu impacto na tributação.

2.3 Do princípio da igualdade enquanto norma jurídica constitucional: o conceito multifacetado de igualdade

Para além da importância no ordenamento jurídico nacional, a temática da igualdade de gênero é de notória relevância no cenário mundial. De fato, no âmbito internacional, entre outras legislações, a igualdade entre homens e mulheres está estampada no artigo 1º da Carta das Nações Unidas como um princípio que traz a vedação à desigualdade de gênero³³. Demais disso, consta na Declaração Universal dos Direitos Humanos, bem como no Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos (PIDCP) e do Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC)³⁴.

Nesse cenário, a partir do século XX uma série de movimentos sociais e institucionais intensificaram a luta pela igualdade de gênero. Dentre as conquistas das mulheres, vale destacar o Comitê para a Eliminação de todas as Formas de Discriminação contra a Mulher (CEDAW),

³³ONU. **Carta das Nações Unidas**. New York: 1941. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91220-carta-das-na%C3%A7%C3%B5es-unidas>. Acesso em: 22 abr. 2023.

³⁴ONU. **Declaração Universal dos Direitos Humanos, bem como no Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos**. New York: 1948. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91601-declara%C3%A7%C3%A3o-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 22 abr. 2023.

em 1979³⁵, e a Ação de Pequim, em 1995³⁶. O primeiro foi importante pelo seu pioneirismo no tocante ao debate relacionado aos direitos da mulher, tendo como principal prioridade reprimir discriminações e garantir direitos no processo de igualdade de gênero. Já a Ação de Pequim, em 1995, é considerada uma importante Conferência mundial sobre a mulher, mormente em razão de seu perfil inovador, ao trazer a questão igualdade de gênero, bem como a transversalidade nas políticas públicas.

No âmbito da União Europeia a igualdade de gênero foi posta como um dos valores e objetivos fundamentais, devendo integrar o desenho da política fiscal no que toca ao *Europe 2020 Strategy*. Ademais, o direito primário europeu contempla a igualdade de gênero como um de seus fundamentos, de forma que, nos artigos 2º e 3º do *Treaty on European Union* (TEU) restou reconhecida a não discriminação entre homens e mulheres como valores essenciais e objetivos da União Europeia³⁷.

Na América Latina, o tema ganhou notoriedade nas conferências internacionais da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), haja vista que na agenda de Montevideu, firmada em 2016, destacou-se as recomendações e o compromisso assumido pelos Estados participantes na mobilização de esforços para a implementação de uma agenda fiscal com viés de gênero, acompanhadas por estudos de impactos³⁸.

De outro lado, a igualdade de gênero é um dos temas que integra os 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e as 169 medidas contidas na Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU)³⁹. Através dos 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), em 2015 a ONU propôs aos Estados-membros uma nova agenda de desenvolvimento sustentável para os 15 anos seguintes. Dentre os referidos objetivos, o ODS 5 traz a igualdade de gênero.

Ao historiar o direito à igualdade, percebe-se que tal direito ganhou maior solidez no ordenamento jurídico com a ascensão da força normativa da Constituição e o reconhecimento dos princípios como espécie normativa, sobretudo, aqueles albergados pelo texto constitucional.

³⁵ ONU. **Convenção para a Eliminação de todas as Formas de Discriminação contra a Mulher – CEDAW**, New York: 1979. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/convencao_cedaw1.pdf. Acesso em: 24 fev. 2023.

³⁶ ONU. **IV Conferência Mundial sobre a Mulher. Pequim (Beijing)**. York: 1979. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao_beijing.pdf. Acesso em 18 de abr. 2023.

³⁷ VITTORIA, Alline Della. Dimensão Fiscal da Igualdade de Gênero: Direito Comparado e Sugestões para o Brasil, 2022. **Sinprofaz**. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/conheca-os-vencedores-do-6-concurso-de-monografias-do-sinprofaz/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

³⁸ CEPAL- **Comissão Econômica para América Latina e Caribe– CEPAL**. 45 años de Agenda regional de género. Santiago, 2016. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/node/56570> . Acesso em 17 de abri. 2023.

³⁹ ONU. **Os 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável**. Sustentável. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 22 abr. 2023.

De fato, a teoria da normatividade dos princípios se desenvolveu com a própria evolução e amadurecimento do direito. Já nas últimas décadas do século XX as novas constituições promulgadas passaram a acentuar em seu conteúdo a hegemonia axiológica dos princípios, enquanto verdadeiros pilares e balizas norteadoras de todo o ordenamento jurídico.

Nessa toada, vale destacar que a igualdade, desde longa data consta nos textos das várias Constituições brasileiras. De fato, a igualdade foi prevista pela primeira vez na Constituição de 1824, no inciso XIII do art. 179⁴⁰. Tratava-se da igualdade perante a lei, definida em conjunto com a legalidade, como uma garantia de liberdade, segurança e propriedade na aplicação da lei. Já a Constituição de 1891 explicitou ainda mais a igualdade, afastando tratamento diferenciado em virtude da nobreza, nascimento e outros títulos ou ordens⁴¹.

A Constituição de 1934 manteve a igualdade em idêntica previsão, apesar de tornar o texto mais explicativo, ao afastar tratamento diferenciado em razão de raça, sexo, profissão, classe social, religião e ideias políticas, assim como estendeu tal direito a estrangeiros residentes no país⁴². Por seu turno, a Constituição de 1937 suprimiu o rol exemplificativo que trazia critérios de comparação que não poderiam ser adotados, prescrevendo apenas a garantia da igualdade perante a lei⁴³.

Na sequência, a Constituição de 1946 basicamente preservou este texto, inovando apenas ao vincular a igualdade à garantia e à inviolabilidade do direito à vida.⁴⁴ A Constituição de 1967 reiterou a proibição de distinção com base em critérios de sexo, raça, trabalho, religião e convicções políticas, estabelecendo, demais disso, a punição legal ao tratamento discriminatório em virtude de raça⁴⁵.

Na Constituição de 1988 (CRFB/88), a igualdade é preceito fundamental de todo sistema jurídico. De fato, a CRFB/88 representou um divisor de águas na institucionalização dos direitos humanos no Brasil, dada a abrangência normativa no tocante aos direitos e garantias fundamentais. A nossa Carta Magna é fruto de um processo de redemocratização, cujo foco estava voltado à democratização do acesso a políticas públicas e participação mais inclusiva de

⁴⁰ BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, 1824**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

⁴¹ *Id.* **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1891**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

⁴² *Id.* **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1934**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

⁴³ *Id.* **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1937**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 2 ago. 23.

⁴⁴ *Id.* **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

⁴⁵ *Id.* **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

todos os cidadãos nesse processo de transformação de prioridades sociais, sendo o princípio da igualdade um norte que permeia todo o ordenamento jurídico. Trata-se de norma de caráter instrumental para concretização dos objetivos fundamentais da nossa República, na medida em que não há democracia ou justiça social sem igualdade em sua dimensão mais larga.

Fábio Canazaro⁴⁶ leciona que o critério utilizado para distinguir a dimensão normativa da igualdade é o qualitativo, ou seja, enquanto princípio, é uma norma que institui mandamento que deve ser satisfeito em graus variados, consoante as possibilidades fáticas e jurídicas, utilizando-se da ponderação. Enquanto regra, é uma norma determinável, que estabelece prescrições a serem adotadas, como forma de conferir máxima eficácia aos princípios.

De outro lado, Humberto Ávila⁴⁷ classifica o princípio da igualdade como postulado, ou seja, uma espécie de metanorma, que servirá de critério norteador de interpretação e aplicação de outras normas. Há ainda autores que associam a igualdade à ideia de valor⁴⁸ ou de sobreprincípio⁴⁹.

Quando se fala em igualdade é possível intuir que o vernáculo suscita as mais diversas acepções, quer seja visto como grito revolucionário, quer como direito constitucionalmente positivado. Trata-se, outrossim, de conceito que ainda habita a penumbra em seu sentido, acepção e alcance, mormente em virtude de poder ser colocado no patamar de ideal a ser ainda conquistado efetivamente, dado o seu grau de abstração em algumas esferas.

Hans Kelsen⁵⁰ traz a noção da igualdade enquanto consequência lógica da generalidade das normas jurídicas, conceito que em verdade se mostra desconectado com o princípio de justiça. Na visão do autor, a igualdade será representada a partir da premissa segundo a qual (i) todos devem ser tratados igualmente; ou (ii) todos devem ser tratados desigualmente. Na segunda acepção haveria, em certa medida, uma flexibilização do direito, para que os juízes possam considerar as peculiaridades e especificidades de cada caso posto em julgamento.

Nesse contexto, a igualdade dependeria de uma norma que delimite o seu conteúdo, já que se traduz e se apresenta como uma exigência lógica e não um princípio de justiça, de maneira que se torna efetivamente aplicável a partir da conciliação das duas premissas acima arroladas,

⁴⁶ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004, p.56.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**, 3ª ed. vol 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 144-5.

⁴⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao conceito da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 87.

⁵⁰ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p.53.

ou seja, receberá um tratamento igual aqueles que são iguais e desigual daqueles que são desiguais⁵¹.

Ao tratar do princípio da igualdade, Fábio Lins leciona que o conceito e alcance do direito à igualdade se modifica ao longo do tempo, à medida que a sociedade evolui, de forma que a cada tempo e lugar as exigências de igualdade serão distintas, destacando que a “A situação das mulheres pode servir perfeitamente como exemplo”⁵².

Segundo Bárbara Ferrito⁵³, a igualdade, por si só, já apresenta, internamente, um elemento comparativo implícito, pois “ser igual” pressupõe um cotejo com outro indivíduo ou alguma coisa, de sorte que falar em igualdade absoluta implica em uma ideia paradoxal. Nessa perspectiva, a igualdade não existe para acabar com as diferenças, mas sim para superar a desigualdade, em um entrelace harmônico com a diversidade.

Na linha registrada pela autora a igualdade, mormente sob o viés de gênero, pode ser analisada a partir da classificação dos quatro modelos de ordenamentos jurídicos, dentro do cotejo entre diferença e igualdade⁵⁴. O primeiro modelo seria o da *indiferença jurídica das diferenças*⁵⁵, por meio do qual as diferenças não são valorizadas nem desvalorizadas, seriam, portanto, ignoradas.

O segundo modelo traz a *diferenciação jurídica das diferenças*⁵⁶, onde há o prestígio de algumas identidades em detrimento de outras, forja-se um modelo onde há hierarquização de identidades, uma espécie de sociedade de castas. Nessa senda, os arquétipos identitários ostentam privilégios e direitos diferenciados, como um modelo universal de sujeitos, de sorte que os esteriótipos fora dos padrões são excluídos.

Por sua vez, o terceiro modelo seria o da *homologação jurídica das diferenças*⁵⁷, que desvaloriza e ignora as diferenças existentes sob o manto de uma igualdade meramente abstrata. Aqui as diferenças são invisibilizadas e reprimidas, dentro de uma neutralização que acomoda todo o social. Nessa perspectiva, homens e mulheres são ocultados, já que, em tese, gozam dos mesmos direitos. Ocorre que essa invisibilidade das diferenças não resolve as desigualdades, apenas as acobertam, criando uma falsa sensação de igualdade.

⁵¹ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p.54-57.

⁵² CARVALHO, Fábio Lins de Lessa. **Igualdade, Discriminação e Concurso Público**. Maceió: Viva Editora, 2014, p. 31.

⁵³ FERRITO, Bárbara. **Direito e Desigualdade: Uma Análise da Discriminação das Mulheres no Mercado de Trabalho a Partir dos Usos dos Tempos**. São Paulo: LTr, 2021, p. 140.

⁵⁴ *Id. Ibid.*, p. 142-145.

⁵⁵ *Id. Ibid.*, p. 141.

⁵⁶ *Id. Ibid.*, p. 142.

⁵⁷ *Id. Ibid.*, p. 142.

Por fim, o quarto modelo de igualdade seria a *valorização jurídica da diferença*⁵⁸, que de fato persegue a igualdade. Nesse modelo, é permitido a todos os indivíduos o desenvolvimento de suas identidades e diferenças, não o privilégio de uns em detrimento de outros e, nessa perspectiva, se distancia do terceiro modelo ao não invisibilizar as diferenças, que são aspectos subjacentes a qualquer norma, dentro do espírito humanitário.

O que se percebe na estruturação dos modelos de igualdade trazidos por Bárbara Ferrito, é um comparativo da igualdade em seus múltiplos aspectos, trazendo a necessidade do ordenamento jurídico respeitar as diferenças e a diversidade, de forma que se deve abandonar moldes hegemônicos ou estereótipos preconcebidos ao longo dos tempos, haja vista que as múltiplas identidades entre indivíduos não devem ser invisibilizadas ou neutralizadas. Ao contrário, é justamente a consideração das diferentes identidades, assim como a relevância dos aspectos subjacentes à norma, que irão dar relevo à igualdade em um sentido substancial.

Nesta ordem de ideias, a igualdade pode ser estudada a partir de seus aspectos mais difundidos, a isonomia jurídica em uma dimensão dúplice, sob o viés formal e material. Sob o aspecto formal, conhecida como igualdade diante ou perante a lei, todos estão sob o império e submissão da mesma lei. Rompe-se com os privilégios que outrora organizava a sociedade. Tal aceção costuma ser vista com exigências jurídico-políticas que garantem paridade de tratamento. Segundo Carmem Lúcia “Positiva-se o princípio da igualdade. A lei, diz-se então, será aplicada igualmente a quem sobre ela se encontre submetida. Preceitua-se o princípio de igualdade perante a lei”⁵⁹.

Vale registrar que no Direito Constitucional brasileiro desde a primeira Constituição (de 1824), a igualdade perante a lei esteve presente. Tratava-se, entretanto, de mera abstração. Com efeito, Luís Roberto Barroso destaca que “a Carta de 1824 estabelecia que “a lei será igual para todos”, dispositivo que conviveu, sem que se assinalasse perplexidade ou constrangimento, com os privilégios da nobreza, o voto censitário e o regime escravocrata”⁶⁰.

Pode-se falar ainda em igualdade na aplicação da lei enquanto um desdobramento da igualdade perante a lei, na medida em que subordina os órgãos administrativos e jurisdicionais submetidos à legalidade. Aqui vale assinalar que tem sido comum a existência de um hiato entre a elaboração da lei e sua aplicação, decorrente de fatores de ordem política, orçamentária e

⁵⁸ FERRITO, Bárbara. **Direito e Desigualdade: Uma Análise da Discriminação das Mulheres no Mercado de Trabalho a Partir dos Usos dos Tempos**. São Paulo: LTr, 2021, p. 142.

⁵⁹ ANTUNES, Carmem Lúcia Rocha. **Princípio Constitucional da igualdade**. Editora Lê, Belo Horizonte, 1990, p. 35.

⁶⁰ BARROSO, Luís Roberto. Razão Sem Voto: O Supremo Tribunal Federal e o Governo da Maioria. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**. Volume 5: Número Especial, 2005, p.27.

jurídica, que dificultam ou servem de motivação para que não haja a aproximação entre as prescrições legais e a atuação efetiva dos poderes públicos.

A igualdade na aplicação da lei e seus desdobramentos, dentro do viés formal do conceito, não é suficiente para garantir uma efetiva isonomia, tendo em vista que, na hipótese de eventual discriminação arbitrária no conteúdo de determinada lei, tem-se que a aplicação da mesma seria inútil para realização de uma real isonomia, de sorte que se fez necessário avançar para uma igualdade material.

Nesse contexto, a igualdade material exige um passo à frente, consistente em uma igualdade no conteúdo da lei. Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que “em concorde unanimidade, que o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia”⁶¹.

Na igualdade material deve-se garantir a elaboração de leis levando em consideração as desigualdades presentes, promovendo não apenas tratamento paritário, mas, a depender da situação, um tratamento diferenciado, sem que tal agir importe em discriminações arbitrárias. Pérez Nuño leciona que a igualdade seria um instrumento de concretização de valores, aproximando-se da liberdade, da justiça e do bem comum, como instrumento para o desenvolvimento ético e social da humanidade⁶².

Por outro lado, Fábio Canazaro destaca que o Supremo Tribunal Federal (STF) não tem procedido mediante uma interpretação fincada na dúlice acepção do princípio da igualdade, já que em muitos casos apenas o aspecto formal é levado em consideração, o que representa uma análise superficial, afastando-se apenas as “discriminações arbitrárias”⁶³. Nesses casos em que a análise é ancorada apenas na proibição de arbitrariedade, não se adotam os critérios de comparação entre casos, pessoas, coisas ou fatos, o que termina por garantir uma igualdade insuficiente.

Essa tendência de associar a igualdade à proibição de discriminação arbitrária, afastando-se da igualdade material também tem sido observada na União Europeia, a exemplo da Espanha, onde o Tribunal Constitucional tem realizado essa vinculação da violação à igualdade às hipóteses de condutas arbitrárias ou injustificadas, segundo assinala Andrei Pitten Velloso⁶⁴. Na Alemanha e Itália, por exemplo, a ofensa à igualdade está diretamente relacionada

⁶¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1999, p.9.

⁶² PÉREZ NUÑO, Antônio Enrique. *Dimensiones de la Igualdad*. 2ª ed. Madrid: Dykinson, 2007, p.16.

⁶³ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 65.

⁶⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 37.

à arbitrariedade e à ausência de razoabilidade, o que importa, ao fim, em uma análise tão somente de adequação frente aos limites externos de competência, ou seja, os limites à arbitrariedade do legislador⁶⁵.

Nesse cenário, pode-se destacar que a mera uniformidade na aplicação da lei é insuficiente para promoção de igualdade ampla, ou seja, é preciso haver sintonia com o sistema, já que o sentido material da igualdade decorre da observância de critérios de comparação no momento de elaboração da norma. Vale anotar que os critérios de comparação entre os indivíduos, que nortearão a promoção de igualdade material, são extraídos da Constituição Federal, a partir de seus valores explícitos ou implícitos.

Mizabel Derzi⁶⁶ leciona que a determinação das categorias essenciais depende de uma escala de valores, a partir da qual se pode definir a igualdade concreta. Tal escala estaria prevista na Constituição, que contém as decisões historicamente aferíveis como critérios a partir dos quais podemos classificar os seres em iguais e desiguais.

Assim, a igualdade material traz como pressuposto uma relação de comparação, que será o elemento norteador para se atingir uma finalidade ou valor constitucionalmente protegido. Consoante registra Canazaro⁶⁷, “a garantia e a promoção da igualdade decorre do vínculo entre a finalidade, o critério adotado e o fator de diferenciação”.

Nesse contexto, fundamental abordar os elementos ou estruturas da igualdade, na linha defendida por Celso Antônio Bandeira Mello⁶⁸, classificação encampada por Fábio Canazaro.

O primeiro elemento a ser considerado na estrutura que integra a igualdade é o objeto de comparação, ou seja, os sujeitos, grupos de pessoas, mercadorias, situações ou coisas. A comparação não se dá em um plano individual, mas sim a partir de grupos ou categorias. Por outro lado, a comparação entre os contribuintes pode ter como fatores de diferenciação critérios como renda, tipo de ocupação, entre outros⁶⁹.

Assim, a igualdade pode exigir a comparação entre grupos de mercadorias de diversas características, em razão da quantificação do ônus tributário, por exemplo: grupo de mercadorias necessárias à subsistência versus grupos de mercadorias supérfluas. Pode haver ainda comparação entre grupos de contribuintes, com base em fatores de diferenciação como

⁶⁵ *Id. Ibid.*, p. 37-38.

⁶⁶ DERZI, Mizabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 527.

⁶⁷ CANAZARO, **Essencialidade Tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 75-76.

⁶⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo Paulo: Malheiros, 2008.

⁶⁹ CANAZARO, *op. cit.*, p. 76.

renda, porte da empresa. Aqui deve-se primar pela razoabilidade do tratamento diferenciado, tendo em consideração diferenças reais, a fim de atingir a igualdade tributária.

O segundo elemento seria o critério de comparação ou de diferenciação, na linguagem de Bandeira de Mello⁷⁰. A promoção da igualdade material exige que os sujeitos sejam identificados e separados a partir de critérios constitucionais. A questão crucial é identificar e adotar critérios de comparação que concretizem finalidades abarcadas pela Constituição, deve haver uma conexão entre o critério escolhido e o fim a ser atingido. Canazaro ressalta que é pressuposto da igualdade a existência de uma relação entre finalidade e as particularidades da situação regulada⁷¹.

De outro lado, é necessário investigar aquilo que é adotado como critério discriminatório, bem como verificar se há justificativa racional. O fundamento lógico, considerando o traço desigualador acolhido, visa atribuir um tratamento jurídico diferenciado e, ao mesmo tempo, construído a partir da desigualdade proclamada. Finalmente, impede analisar se a correlação ou função racional abstratamente existente é, no caso concreto, alinhada com valores do sistema normativo constitucional⁷².

Assim, não basta a possibilidade de se estabelecer a existência de um nexo entre a diferença e um tratamento diferenciado, já que deve haver pertinência constitucional no referido vínculo. Cabe destacar que não é qualquer diferença que se mostra suficiente para discriminações legais, já que é fundamental que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente⁷³.

O terceiro elemento seria o fator de diferenciação, que segundo Canazaro “é o elemento padrão, ou a medida adotada, para caracterizar a distinção, em relação ao critério de comparação eleito”⁷⁴. O fator seria o elemento apropriado para que seja levado a efeito a comparação e discriminação.

Segundo Bandeira de Mello, ponto fulcral para aferir a correlação de uma norma em face do princípio da igualdade “reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator

⁷⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo Paulo: Malheiros, 2006, p. 42

⁷¹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 78.

⁷² MELLO, *op. cit.*, p. 21-22.

⁷³ *Id. Ibid.*, p. 23 e 30.

⁷⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 79.

erigido em critério de *discrímen* e a discriminação legal decidida em função dele”⁷⁵, ou seja, deve haver uma relação de igual peso entre fator de discriminação e o critério de comparação.

O quarto e último elemento seria o fim constitucionalmente protegido, o estado de coisas que se busca promover. No âmbito do Direito Tributário, por exemplo, a norma que concretiza a igualdade tem como um dos seus objetivos a divisão equânime do ônus fiscal, tanto no que se refere à renda, quanto no tocante ao consumo. Tal fim é um elemento estrutural da igualdade e, simultaneamente, um objetivo fundamental. Celso Antônio Bandeira:

Em suma: importa que exista mais que uma correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação conseqüente. Exige-se, ainda, que haja uma correlação lógica concreta, ou seja, aferida em função dos interesses agregados no direito positivo constitucional. E isto se traduz na consonância ou dissonância dela com as finalidades reconhecidas como valiosas na constituição⁷⁶.

Um exemplo trazido por Canazaro se refere à distinção entre mercadorias, no caso de tributação sobre o consumo, tema que é cerne do debate do presente estudo. Segundo o autor, o fim constitucionalmente protegido é a divisão equânime do ônus fiscal, o critério de comparação é a essencialidade das mercadorias e o fator de diferenciação é o grau de necessidade/utilidade das mercadorias de acordo com os objetivos do sistema⁷⁷.

Nesta ordem de ideias, a CRFB/88 prevê um arcabouço normativo direcionado à promoção da isonomia em todas as esferas, inclusive a igualdade de gênero. De fato, desde o preâmbulo, ao se instituir o Estado democrático de direito, evidencia-se o compromisso com a igualdade e a justiça em suas diversas nuances. Tal desiderato restou corroborado no artigo 3º, III e IV, que trazem como objetivos constitucionais, respectivamente, “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*” e “*promover o desenvolvimento de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*”⁷⁸.

O texto do artigo 5º da Constituição de 88 garante a igualdade em uma acepção ampla, que abarca tanto a interpretação e aplicação da lei, quanto o dever de se promover igualdade na

⁷⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo Paulo: Malheiros, 2006, p. 37

⁷⁶ *Id. Ibid.*, p. 22.

⁷⁷ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 92.

⁷⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

própria lei. Derzi leciona que a igualdade pode ser entendida como o “ pilar básico do Estado Democrático de Direito”⁷⁹.

Nesse cenário, para além da previsão instituída nos artigos 3º e 5º da CRFB/88, a igualdade está espraiada ao longo do texto constitucional. Nessa toada, a título exemplificativo, cite-se um rol de direitos femininos que, à luz da isonomia, foram conquistados: a igualdade entre homens e mulheres (art. 5º, I); a proteção especial da mulher no mercado de trabalho, mediante incentivos específicos (art. 7º, XX, “e”); a proibição de diferença de salários, de exercício de funções, de critérios de admissão em razão de sexo, idade, cor, estado civil ou deficiência (art. 7º, incisos XXX e XXXI); a vedação à União Estados, Distrito Federal e Municípios em relação à criação de distinções entre brasileiros ou de preferência entre si (art. 19, inciso III)); o reconhecimento da união estável como entidade familiar (§ 3º do art.226); o reconhecimento como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendente (226, § 4ª); a garantia de tratamento igualitário entre os cônjuges na sociedade conjugal (art. 226, § 5ª); o planejamento familiar como uma livre decisão do casal, (art. 226, § 7º) e o dever do Estado de coibir a violência no âmbito das relações familiares (art. 226, § 8º).

Assim, não restam dúvidas de que a igualdade em uma perspectiva de gênero integra o catálogo de direitos constitucionais, já que é parte do processo de redemocratização e sob o viés da promoção de políticas públicas teve como resultado a inclusão de novos temas na agenda pública do Estado, destacando-se a proibição de qualquer distinção entre homens e mulheres. Marta Farah ressalta que “os movimentos sociais que participaram da luta pela redemocratização do regime tinham as mulheres como um de seus integrantes fundamentais”⁸⁰.

Vale destacar que a promoção da igualdade material exige do legislador um amplo conhecimento de fatores sociais e econômicos que são subjacentes à própria norma, de forma a possibilitar que o direito possa efetivamente contribuir para superar as desigualdades, em sua função transformadora e conformadora social, deixando de ser meramente contemplativo.

Nesse sentido, Boaventura de Souza Santos ensina que: “temos o direito de ser iguais quando as diferenças nos inferiorizam e a ser diferentes quando a igualdade nos descaracteriza”⁸¹. Registre-se que essa premissa da igualdade na diferença se mostrará fundamental para a análise que o

⁷⁹ DERZI, Mizabel. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 525.

⁸⁰ FARAH, Marta Ferreira Santos. Políticas Públicas e Gênero. In: **Rev. Estudos Fem.**, Florianópolis. v. 12, n. 1, Abr. 2004. UFSC. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/ref/article/view/S0104-026X2004000100004>. Acesso em: 13 mai. 2021.

⁸¹ SANTOS, Boaventura de Souza. Os processos de globalização. In: Santos, Boaventura de Souza. **A Globalização e as Ciências Sociais**. São Paulo: Coetz, 2002, p.75.

presente estudo busca desenvolver, mormente acerca do papel do Direito Tributário na promoção da igualdade de gênero.

2.4 Do papel do Direito Tributário na promoção da igualdade: fundamentação constitucional

Partindo do pressuposto de que uma das formas de minorar os impactos negativos das desigualdades sociais através da redistribuição da renda se dá por meio das políticas fiscais, salutar que se inclua a questão de gênero como um dos marcadores da política tributária, a fim de investigar como a estrutura da tributação impacta e afeta diferentes grupos de contribuintes, tendo em vista os princípios norteadores de tal relação jurídica, entre eles a capacidade contributiva.

A Constituição de 1946 inovou a trazer a previsão expressa de personalização dos impostos e sua graduação em atenção à capacidade contributiva. Atualmente, o princípio da capacidade contributiva está prescrito no § 1º do art. 144 da Constituição Federal. Trata-se de um mandamento de concretização da igualdade na tributação, ou seja, repartição do ônus da imposição tributária de acordo com a capacidade econômica que cada indivíduo tem de contribuir para o financiamento do Estado e suas múltiplas demandas.

Na mesma direção, o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade também pode ser enquadrado como uma norma voltada à promoção da igualdade, consoante será visto em seção própria nas linhas à frente, haja vista a impossibilidade de se mensurar capacidade contributiva na tributação sobre o consumo.

Nesse cenário, no âmbito tributário, a igualdade não é promovida apenas na regra geral do art. 5º, I, da CRFB/88, já que se ancora em comandos específicos e autônomos, a exemplo do art. 150, II, que determina que *é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*.

Nessa toada, o princípio da igualdade no campo tributário pode ser visto em uma dimensão dúplice, consoante elucidado por Victor Uckmar⁸², ostentando um sentido jurídico e um alcance econômico. Em uma acepção jurídica, sugere como regra a paridade de posição e exclusão de privilégios para contribuintes que se encontram na mesma situação. Em contrapartida, sob o viés econômico, traz o dever de contribuição “em medida igual,” tendo como parâmetro a capacidade contributiva.

⁸² UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Traduzido por Marco Aurélio Greco. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1976, p.54.

Tal princípio seria uma limitação tanto no que toca à aplicação da lei, quanto em relação à elaboração da lei, ou seja, um limite ao próprio poder de tributar, conforme Canazaro.⁸³ Desta feita, o legislador tributário, quando da elaboração da norma, deve atuar para igualar pessoas, inclusive por meio de tratos díspares, a partir de critérios em que guardem conformidade com os valores constitucionais.

Segundo Roque Antônio Carrazza⁸⁴, através da igualdade garante-se: a) a não discriminação de contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente; b) a discriminação, na medida de suas desigualdades, de contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.

A autonomia do princípio da igualdade tributária foi ratificada pelo STF no julgamento do RE 236.881/RS⁸⁵, no qual foi declarado inconstitucional a isenção de imposto de renda sobre a verba de representação integrante da remuneração de magistrados, por entender que o princípio da igualdade tributária veda a diferença de tratamento para contribuintes que se encontram em situações de equivalência, bem como proíbe *discrimen* em virtude de trabalho, cargo ou função.

Nesse cenário, é importante enxergar a tributação enquanto fenômeno histórico, social, e político, já que sempre se buscou conferir legitimidade ao tributo a partir de seu valor intrínseco. A ideia de Estado fiscal, conforme defendido por José Casalta Nabais, consiste no financiamento das funções estatais por um sistema tributário, destinando as receitas obtidas ao exercício dos direitos fundamentais. Segundo Nabais, o imposto não deve ser visto nem como manifestação de poder do Estado diante do cidadão, nem como mero sacrifício deste, mas como instrumento de viabilização da vida em comunidade, financiada por todos⁸⁶. É o preço pago pelos cidadãos, de modo solidário e coletivo, para manutenção e garantia da liberdade, da propriedade e de outros direitos fundamentais. Tal concepção representa uma espécie de classificação da natureza financeira atribuída aos diversos modelos de estados, de forma que é compatível tanto com o Estado liberal quanto com o Estado social.

⁸³ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 93.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito Constitucional Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.243.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Informativo STF nº 265**, 2002. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo265.htm>. Acesso em: 04 jun. 2023.

⁸⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015.

Na esteira de Lian Murphy e Thomas Nagel⁸⁷, a tributação tem duas funções principais. Primeiramente, ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada sob o arbítrio e gerenciamento dos indivíduos. Em segundo lugar, a tributação é um dos principais fatores que determina de que modo o produto social é dividido entre os indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada, quanto através de benefícios fornecidos pela ação pública.

O Estado democrático de direito está mais conectado com a função do tributo na realização de direitos fundamentais, de forma que fica ultrapassada a ideia de que a tributação serve apenas para financiar a máquina burocrática estatal. Eis a face fiscal do Estado democrático de direito, na qual o tributo ostenta um valor social.

De fato, a lei tributária ressurgiu como resultado político, inspirada por necessidades econômicas, financeiras e sociais, ou seja, não há como dissociar o Direito Tributário dessas questões que lhe são subjacentes, o que se reflete na própria evolução do fenômeno da tributação, que passou a ser vista como meio para se otimizar os objetivos constitucionais, mormente aqueles intrinsecamente conectados com os direitos fundamentais, já que a nossa Constituição tem como pilar a dignidade da pessoa humana.

A dignidade humana tem uma dupla acepção, já que pode encartar a face de princípio, bem como ostentar natureza de valor fundamental. Enquanto princípio, estabelece um fim a ser concretizado, voltado ao respeito ao ser humano, tem força normativa, mormente por ser alicerce dos direitos fundamentais, segundo assinala Ingo Sarlet⁸⁸, de sorte que confere unidade material à Constituição, reafirmando a dimensão moral de cada indivíduo. Em contrapartida, Pérez-Luño leciona que “A dignidade humana representa o valor básico que fundamenta os direitos humanos tendentes a explicitar e satisfazer as necessidades da pessoa na esfera moral”⁸⁹.

Luís Roberto Barroso⁹⁰ considera a dignidade humana um princípio jurídico e não um direito fundamental autônomo. Para o autor, o princípio pode ser dividido em três componentes: *valor intrínseco*, que se refere ao *status* especial do ser humano no mundo; *autonomia*, que expressa o direito de cada pessoa, enquanto um ser moral e como indivíduo livre e igual, tomar

⁸⁷MURPHY, Lian e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021, p. 18.

⁸⁸SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 71.

⁸⁹PÉREZ-NUÑO, Antônio Enrique. **Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución**. 6ª ed. Madrid: Editora Tecnos, 1999, .48-49.

⁹⁰BARROSO, Luís Roberto. R. **A Dignidade da Pessoa humana no Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 111.

decisões e perseguir o seu próprio ideal de vida boa; e *valor comunitário*, que pode ser definido como a necessária interferência social e estatal legítima na determinação dos limites da autonomia pessoal de cada indivíduo.

Nas relações envolvendo o Direito Tributário, a dignidade humana também orienta os limites ao poder de tributar, ou seja, a imposição tributária não é absoluta. Os limites expressos no texto, a exemplo da legalidade e vedação ao tratamento discriminatório, têm sua concretização pela diretriz material da dignidade humana.

Fábio Canazaro⁹¹ advoga que no Direito Tributário a dignidade humana assume dimensão dúplice, ou seja, positiva e negativa. Em um viés positivo, a dignidade humana determinar as condutas a serem adotadas tanto pelo intérprete quanto pelo legislador, a fim de promover o referido ideal. Nessa perspectiva, a própria justificação para o dever de pagar tributos, enquanto forma de captação de recursos para promoção dos direitos, tem fundamento na dignidade humana, em seu aspecto positivo e prestacional.

Em contraposição, em uma acepção negativa, a dignidade humana atua defensivamente, como um freio, um limite imposto ao poder estatal, nas hipóteses em que a tributação venha a atingir requisitos mínimos a uma existência digna, impedindo o desenvolvimento da personalidade do cidadão ou adentrando na esfera de sua intimidade, de forma desarrazoada e desproporcional⁹².

Nesse cenário, Casalta Nabais argumenta que a referida imposição funciona como uma ordem objetiva de valores, tal como ocorre com os direitos fundamentais, na medida em que institui valores ou bens jurídico-constitucionais que ultrapassam o valor da pessoa humana que lhes subjaz, ou seja, traduzem a ideia de que sejam repartidos por todos os custos dos instrumentos necessários à concretização da dignidade humana em uma dada comunidade, denominados de “deveres comunitários”⁹³.

O direito à igualdade, a partir de um recorte de gênero, consoante visto alhures, tem uma proteção jurídica constitucional, assim como tem em si um fundamento moral sólido, que se conecta com o direito à liberdade e a dignidade humana. Nesta perspectiva, garantir efetividade ao direito à igualdade em uma perspectiva de gênero perpassa pelo que Stephen Holmes e Cass

⁹¹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.58.

⁹² *Id. Ibid.*, p.58.

⁹³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 96-97.

Sunstein chamam de custo dos direitos, que é antes de tudo um tema descritivo e jurídico, a despeito de apresentar algum aspecto moral⁹⁴.

À luz da hermenêutica constitucional, o direito à igualdade insere-se entre os direitos humanos, e assim como os demais direitos fundamentais de tal estatura, possui um custo que deve ser suportado pela coletividade. Nessa senda, a tributação é fundamental para a realização dos direitos humanos, já que a principal função do sistema tributário é concretização do ideal de justiça social de um Estado. Assim, as questões atinentes a saber quem suportará a carga tributária e quais as bases de incidência perpassa pelo problema da justiça distributiva e, em última análise, pela forma de gerir o orçamento público.

O custo dos direitos não representa apenas um custo orçamentário, abarca também um custo social, não monetário. Alguns direitos, a despeito de terem um custo, aumentam a riqueza social tributável, de sorte que se pode considerar que se auto financiam. Em conexão com o tema da presente pesquisa, Holmes e Sunstein citam exemplos de políticas públicas de proteção das mulheres contra violência doméstica e normas de incentivo à inserção no mercado de trabalho, registrando que o investimento público na proteção desses direitos, ao longo do tempo aumentará a base tributária que irá financiar outros direitos da coletividade⁹⁵.

Desta feita, a correção das desigualdades de gênero, em seus vários vieses, inclusive na seara tributária, traria benefícios consideráveis não só para a dignidade das mulheres, mas para a sociedade e para economia como um todo, bem como representaria incremento na arrecadação tributária, contribuindo para o atingimento do potencial máximo de desenvolvimento do país.

Nesse contexto, a ideia de que nossos direitos fundamentais podem ser usufruídos sem custo algum, embora sedutora, é falaciosa. Em verdade, o custo dos direitos abarca uma série de questões, para além de quanto efetivamente custam, já que perpassa pela decisão de como serão alocados os limitados recursos públicos, quais serão os direitos protegidos, bem como quais serão os beneficiários dessa proteção. Nessa seara, crucial saber quais princípios podem guiar essas escolhas.

Assim a garantia do princípio da igualdade sob viés de gênero importa em termos em mente o papel do Estado ao fazer escolhas orçamentárias que financiará tal direito. Fundamental a premissa de que as finanças públicas, enquanto ciência ética, “obrigam a prestar contas

⁹⁴ HOMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos: Tradução de Marcelo Brandão Cipolla- São Paulo: Editora WM F martins Fontes, 2019, p. 6.

⁹⁵*Id. Ibid.*, p. 11.

daqueles sacrifícios que nós, enquanto comunidade, decidimos fazer; nos obrigam a explicar a que estamos dispostos a renunciar, a fim de buscar objetivos mais importantes⁹⁶”.

O direito das mulheres a uma tributação justa é um desdobramento do princípio da igualdade, fundamentado pela dignidade humana. Tangenciar ou negligenciar tal direito em razão de eventual e suposta diminuição da arrecadação tributária importa em esvaziar o próprio fim instrumental do Direito Tributário que, em última análise se legitima pela implementação de direitos fundamentais.

Conceder tratamento adequado para garantir igualdade numa perspectiva de gênero, levando em consideração os aspectos subjacentes, concernentes à desigualdade e vulnerabilidade socioeconômicas que aflige as mulheres, sobretudo em sistema tributário marcado por distorções, não importa em alimentar a dependência, falta de iniciativa ou vitimismo de tal grupo social. Holmes e Sunstein rechaçam essa suposta relação entre normas que buscam corrigir desigualdades e a disseminação da “cultura do vitimismo”:

Mas não há dados históricos suficientes que corroborem a especulação de que as pessoas que adquirem direitos jurídicos começam a ver-se como vítimas passivas que não precisam mais assumir a responsabilidade pelo próprio destino. Tudo depende de quais são os direitos em questão, pois aqueles que gozam de determinados direitos muitas vezes se tornam mais atuantes exatamente por essa razão. [...] O fato de os direitos aumentarem ou diminuírem a autossuficiência das pessoas depende de seu conteúdo, seu contexto e seus efeitos. Afirmar que os direitos enquanto tais reduzem seus beneficiários a vítimas indefesas e queixosas- substituindo a família pela promiscuidade e o trabalho pela dependência- não é plausível⁹⁷.

Aliomar Baleeiro registra que desde Platão e Aristóteles a igualdade sempre teve uma conexão íntima com a justiça, na celebre máxima de tratar os igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Ocorre que o problema a ser resolvido é estabelecer critérios justos e adequados para tratar de forma desigual quem se encontra em situação de desigualdade⁹⁸.

Klaus Tipke leciona que “O princípio da igualdade é inimigo de privilégios”⁹⁹, ou seja, em um primeiro momento, a tributação deve basear-se na generalidade e universalidade, todas as rendas e todas as pessoas devem sofrer a incidência tributária, sem uma distinção. Não obstante, o autor destaca que, por vezes, a depender do momento e das circunstâncias, há uma distância entre o princípio constitucional da igualdade e a sua aplicação em cada contexto.

⁹⁶ *Id. Ibid.*, p. 78.

⁹⁷ HOMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos: Tradução de Marcelo Brandão Cipolla- São Paulo: Editora WM F martins Fontes, 2019, p. 137-138.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

⁹⁹ TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem ao Prof. Rui Barbosa Nogueira. São Paulo, 1984, p.517-518.

Segundo Tipke, a noção de igualdade é relativa e difere de identidade, de sorte que destaca “Ser tratado com igualdade não quer dizer idêntico, mas relativamente igual”¹⁰⁰.

Mizabel Derzi defende a importância das minorias em um sistema democrático, enfatizando que o Direito Tributário deve estar imbuído de tal missão, na medida em que também assume papel para efetivação da igualdade democrática¹⁰¹.

Segundo a autora, existem cinco maneiras para utilizar os critérios de comparação, buscando a concretização da igualdade material: a) na proibição de distinção na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica; b) na proibição de diferença no teor da lei, salvaguardando valores democráticos, abolindo privilégios e arbítrio; c) no dever de fazer distinção no conteúdo da lei entre desiguais, destacando que no Direito Tributário o critério básico que mensura a igualdade ou desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte; d) no dever de se considerar as grandes desigualdades econômico- materiais advindas dos fatos, buscando atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social; e) na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critério de comparação¹⁰².

Nesta ordem de ideais, levando em consideração os elementos do princípio da igualdade, consistente no vínculo entre a finalidade, o critério adotado e o fator de diferenciação, se mostra legítimo a norma tributária tomar, em alguma medida, o gênero como critério de comparação, tendo como fator de diferenciação a desigualdade econômica e social entre homens e mulheres, que mostra uma capacidade contributiva diferente, ilustrada mais à frente a partir de dados desagregados por gênero.

De fato, não há como se promover uma divisão equânime do ônus fiscal na tributação, seja em relação à renda ou ao consumo, se as diferenças subjacentes à tributação, as necessidades e especificidades de cada grupo de contribuintes, bem como as situações particulares de desigualdade continuarem sendo invisibilizadas e naturalizadas. O princípio da igualdade jurídica não estabelece apenas o dever de trato equivalente, já que exige também o dever de tratamento diferenciado, a partir de uma justa fundamentação constitucional.

A respeito do tema, tem-se o estudo da OCDE, intitulado *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*¹⁰³, que destaca o nexo que deve existir entre

¹⁰⁰ *Id. Ibid.*, p.517.

¹⁰¹ BALEEIRO, *op. cit.*

¹⁰² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, 0. 103.

¹⁰³ OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/b8177aea-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/b8177aea->

tributação e equidade de gênero. Nessa perspectiva, restou registrado que a equidade de gênero é parte integrante do projeto tributário que apoia o crescimento inclusivo, já que as medidas de política fiscal podem ter impactos materiais na participação de homens e mulheres na economia, a exemplo do impacto dos impostos no incentivo ou desencorajamento da participação na força de trabalho, no empreendedorismo e nas decisões de investimento. A política fiscal também influencia os níveis de bem-estar de homens e mulheres e, portanto, impacta nos resultados de gênero, através de sua influência no rendimento disponível, no consumo e na riqueza.

Nessa perspectiva, dentro do recorte da presente pesquisa, nos capítulos seguintes buscaremos tornar visíveis as relações e iniquidades de gênero na tributação sobre o consumo de produtos femininos, especialmente aqueles voltados a suprir necessidades fisiológicas femininas, analisando em que medida tais distorções, atreladas à eventual regressividade do sistema tributário, impactam na desigualdade entre homens e mulheres. É fundamental investigar se a indiferença de gênero, envolta por uma suposta neutralidade, é capaz de forjar um sistema tributário enviesado, o que afastaria o Direito Tributário de seu compromisso constitucional com a igualdade.

Com efeito, o Direito Tributário tem um papel instrumental, coadjuvante, na busca pela concretização da igualdade formal e material, em uma perspectiva de gênero. Quando se editam normas no campo tributário, levando-se em consideração as necessidades específicas das mulheres, buscando a promoção da igualdade, os contribuintes estão custeando e realizando algo de concreto em favor desse grupo social mais vulnerável econômica e socialmente.

Importante consignar, outrossim, que as normas tributárias que se propõem a trazer uma transversalização de gênero, para além de contribuírem para minorar as desigualdades em tal seara, tem potencial para diminuir a superconcentração de renda, trazendo reflexos positivos para sociedade, bem como para o desenvolvimento econômico, o que, a médio prazo, resultará no aumento da arrecadação tributária para financiar outros direitos fundamentais de todos os indivíduos.

2.5 Da justiça fiscal e o aparente conflito entre eficiência e equidade

Os fundamentos e a própria legitimidade da tributação tem sido objeto de inúmeros debates, de sorte que tem ocupado um espaço, inclusive, na filosofia do direito. Nessa lógica, tal abordagem tem trazido à tona questões relacionadas à justiça, eficiência e equidade no

desenho do arranjo tributário instituído, sobretudo dentro de um sistema de livre mercado, que busca uma suposta neutralidade, objetivando não interferir na livre iniciativa, na concorrência, na produção e na comercialização de bens e serviços.

O sistema tributário, forjado a partir da blindagem dos eventos e desigualdades históricas, não tem levado em consideração os aspectos subjacentes relacionados à realidade socioeconômica de determinados grupos vulnerabilizados, assim como tem se notado uma negligência na estrutura redistributiva e alocativa da receita tributária.

Nesse contexto, a correção dos níveis de desigualdade, buscando a promoção de justiça fiscal, perpassa, entre outras ações, pela instituição de um sistema econômico e tributário que promova uma adequação nos níveis de eficiência e equidade. Estabelecer normas tributárias, inclusive sob perspectiva de gênero, que primem pela equidade requer um amplo debate, já que as formas de se corrigir as distorções, sobretudo no que toca à tributação sobre o consumo, são complexas e não trazem uniformidade em seu entendimento doutrinário.

Lian Murphy e Thomas Nagel construíram ideias robustas e convincentes no tocante aos fundamentos filosóficos do direito tributário, baseadas em argumentos político- morais, que tem servido de norte para crítica aos sistemas tributários contemporâneos. A tese dos autores traz o entendimento de que a decisão e escolha das bases tributárias que serão contempladas por um sistema jurídico é dotada de valor instrumental¹⁰⁴. Nessa toada, qualquer concepção de justiça e eficiência de um sistema tributário deve ser pensada sob uma ótica global, que abarque o resultado da distribuição de bens sociais após a incidência dos tributos previstos e as despesas orçamentárias, o que importa é aferir se determinado sistema é capaz de minorar os níveis de desigualdade e maximizar bem-estar e a igualdade de oportunidades aos mais pobres.

Evanilda Bustamante e Thomas Bustamante¹⁰⁵, a despeito de anuírem com a ideia de que a tributação necessita encampar argumentos político- morais, discordam do caráter instrumental da escolha da base tributária. Segundo os autores, os princípios fundamentais da justiça tributária justificam a existência de certas bases de incidência de valor intrínseco. Logo, se a igualdade social for dotada de valor intrínseco, então certas bases tributárias consideradas imprescindíveis para a redução das desigualdades e da concentração de poder econômico

¹⁰⁴ MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade, os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2^a ed., São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021, p. 34.

¹⁰⁵ BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Existem bases tributárias dotadas de valor intrínseco?** Uma reflexão político-filosófica sobre os fundamentos da tributação a partir dos escritos de Liam Murphy e Thomas Nagel. 2021. Disponível em: <https://vlex.com.br/vid/existem-bases-tributarias-dotadas-879139638>. Acesso em: 22 ago.2023.

também podem ser tidas como intrinsecamente valiosas. Assim, nenhum sistema tributário poderá ser considerado justo se for omisso em explorar essas bases.

Nesse contexto, há certo consenso na premissa de que todos os contribuintes merecem tratamento equânime, a questão é definir em que consiste tal tratamento. Um dos primeiros critérios utilizados foi o chamado princípio do benefício, que propugna que a tributação se justifica na mesma proporção dos benefícios que os indivíduos recebem do Estado.

Na medida em que todos se beneficiam dos serviços ofertados pelo Estado, é possível aferir quanto cada indivíduo deve pagar a título de tributação. Os adeptos desse princípio sustentam, portanto, ou uma tributação exatamente igual para todos ou, no máximo, uma tributação proporcional aos benefícios que usufruem¹⁰⁶.

Percebe-se que um dos grandes problemas de tal critério é a ausência de uma orientação segura sobre quais faixas de tributação devem ser utilizadas, não há um norte sobre o nível apropriado de despesa governamental ou do benefício individual.

Por outro lado, tem-se o princípio da igualdade de sacrifícios, que segundo Murphy e Nagel, “distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar, ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário, seja o mesmo para todos”¹⁰⁷.

José Luís Saldanha Sanches enquadra o princípio da igualdade de sacrifícios na repartição dos encargos tributários como um caminho para que a capacidade contributiva seja materializada, haja vista que a necessidade da imposição tributária para financiamento do Estado e concretização dos direitos individuais exige sacrifícios, que serão sentido por todos, de sorte que o impacto da tributação deve transferir a cada contribuinte a mesma perda de bem-estar¹⁰⁸.

Ao analisar a plausibilidade do princípio da igualdade de sacrifícios, Murphy e Nagel¹⁰⁹ partem do pressuposto de que um sacrifício é um ônus ou carga. Logo, a natureza do referido ônus, da mesma forma que ocorre com os benefícios, depende da base que se toma como critério de comparação. Nesse diapasão, haveria uma certa miopia ao considerar apenas a contribuição que cada indivíduo deve realizar por meio da tributação, ou seja, parte-se da falsa premissa de

¹⁰⁶ BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Existem bases tributárias dotadas de valor intrínseco?** Uma reflexão político-filosófica sobre os fundamentos da tributação a partir dos escritos de Liam Murphy e Thomas Nagel, 2021, p.2014. Disponível em: <https://vlex.com.br/vid/existem-bases-tributarias-dotadas-879139638>. Acesso em: 22 ago. 2023.

¹⁰⁷ MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade:** os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2^a ed., São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021, p. 34.

¹⁰⁸ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal.** Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 23-25

¹⁰⁹ MURPHY; NAGEL, *op. cit.*, p. 35.

que a justiça da carga tributária pode ser separada da justiça dos padrões de gasto do governo, das medidas redistributivas adotadas. Para os autores, “o que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados”¹¹⁰.

Vale destacar que, com variações pontuais, o principal critério adotado em diversos países ao redor do mundo para balizar a distribuição do ônus fiscal é a capacidade contributiva, que tem uma certa conexão com a ideia de equidade.

A literatura tributarista comumente se utiliza da noção de equidade sob um viés vertical e horizontal. Nesse cenário, segundo Murphy e Nagel ¹¹¹, a equidade vertical estaria ligada à exigência de justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda, de consumo ou de qualquer outra base tributária, ao passo que a equidade horizontal se conecta com a exigência de justiça no tratamento de pessoas que ostentam a mesma renda ou outro critério de avaliação econômica. Para tanto, exige-se a observância de um parâmetro relevante de comparação.

Isabelle Rocha¹¹², com respaldo na tese de doutorado defendida por Cleucio Santos Nunes, deixa registrado que a igualdade é princípio específico da justiça, que por sua vez, obtém concretude através da equidade. Nessa esteira, consigna que a equidade vertical e horizontal são desdobramentos da igualdade na tributação. A equidade horizontal é obtida com a utilização de incidências fiscais proporcionais, através de alíquotas constantes, cujo resultado final será proporcional à renda tributada. Já a equidade vertical extrapolaria um pouco a equidade horizontal, impondo pesos maiores àqueles que possuem maior renda, para além da tributação proporcional.

Assim, a chamada equidade vertical traz como pressuposto uma repartição da imposição tributária a partir da diversidade de renda, ao passo que a equidade horizontal afirma uma conclusão normativa, consistente na afirmação de que aqueles contribuintes que auferem os mesmos rendimentos (ou outro critério de avaliação econômica adotado) devem pagar a mesma quantia a título de tributos. Constata-se que, apesar de serem conceitos diversos em alguma medida, equidade vertical e horizontal guardam um liame estreito de dependência entre si. De fato, é intuitivo perceber que a equidade horizontal seria uma consequência de qualquer resposta à equidade vertical e vice-versa.

¹¹⁰ MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2^a ed., São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021, p. 18.

¹¹¹ *Id. Ibid.*, p. 36.

¹¹² ROCHA, Isabelle. **Tributação e Gênero**: como o Imposto de Renda Pessoa Física afeta as desigualdades entre homens e mulheres. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 104-105.

Nesse contexto, tomando em consideração as objeções a respeito das propostas de justiça na tributação, os questionamentos giram em torno da preocupação de que a tributação com base na capacidade contributiva, atingida pelo princípio da igualdade de sacrifícios, depende do pressuposto de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado seja justa, o que está longe de ser uma verdade inconteste.

De outro modo, se a ideia de tributação de acordo com a capacidade contributiva é entendida em função da noção de que a justiça exige uma redistribuição diversa daquela efetuada pelos retornos do mercado, a equidade vertical da tributação não tem sentido fora do contexto mais amplo de justiça fiscal, que abarque metas redistributivas e alocação de gastos do governo, que se materializa no orçamento público.

Saldanha Sanches leciona que Justiça fiscal tem vários sentidos, “o primeiro é o de justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre cidadão e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes”¹¹³. Segundo o autor, a partir do momento que o Estado começa a produzir bens e serviços a serem ofertados aos cidadãos, promovendo, em alguma medida, transferência de riqueza, o conceito de justiça fiscal se amplia, ou seja, “A partir dessa fase, a *justiça fiscal*, na tal concepção que para ser rigorosa tem de ser abrangente, deve considerar também as grandes decisões sobre despesa pública: o modo como o Estado vai gastar os recursos que obtém torna-se o outro lado da questão *justiça fiscal*”¹¹⁴.

A justiça na tributação e a justiça na despesa ostentam o mesmo grau de importância à luz do sistema fiscal. Dito em outros termos, a receita obtida com a arrecadação tributária e a despesa seriam o “verso e averso da mesma moeda”¹¹⁵, de sorte que são os parâmetros que permitem uma análise mais completa do conceito de justiça fiscal.

Percebe-se no pensamento de Saldanha Sanches uma certa sintonia com as ideias defendidas Murphy e Nagel. Com efeito, segundo estes últimos, as teorias da equidade vertical sofrem de uma certa miopia, na medida em que tratam a justiça na tributação como assunto político auto-suficiente. O erro de tal forma de pensar estaria no fato de que a análise da justiça tributária demanda também o imprescindível exame da alocação que o governo dá aos recursos tributários. Por outro ângulo, a questão que se coloca em relação à equidade horizontal diz respeito às distorções em se tributar de forma igual todos aqueles que se encontram na mesma faixa de renda. Com efeito, nem sempre é possível afirmar com precisão e, portanto, como

¹¹³ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p.13.

¹¹⁴ *Id. Ibid.*, p.15.

¹¹⁵ *Id. Ibid.*, p.16.

princípio imutável, que os indivíduos que têm a mesma renda ou nível de bem-estar pré-tributário devem, necessariamente, pagar o mesmo valor a título de tributos.

Nesse contexto, as objeções apresentadas em relação à equidade vertical são plenamente aplicáveis à equidade horizontal, na medida em que a justiça tributária tem que ser interpretada à luz de um contexto global de justiça social e dos objetivos que norteiam o Estado na instituição de sua política fiscal. Para além da preocupação com a eficiência, deve-se ter um olhar atento aos aspectos não-tributários e à forma como a despesa é delineada no orçamento.

Mizabel Derzi e Thomas Bustamante criticam o uso do termo eficiência enquanto valor que representa a maximização na alocação de recursos, já que tal visão pressupõe “sem qualquer justificação político-moral, um valor absoluto para a maximização da riqueza, ainda que o preço dessa maximização seja uma política jurídica e uma teoria da interpretação que acentuem a desigualdade das pessoas e a concentração de riquezas”¹¹⁶.

Assim, apesar da preocupação na busca por uma tributação mais eficiente, que propicie um maior crescimento econômico, não se pode olvidar a necessidade de conciliação entre equidade, eficiência e justiça.

Na esteira de Anthony Atkinson, a visão de que existe um *trade-off* intransponível entre equidade e eficiência tem sua origem na economia do bem-estar social. Segundo o economista, “o “primeiro teorema da economia do bem-estar declara que, em determinadas condições, o equilíbrio de um mercado perfeitamente competitivo é eficiente no sentido de que ninguém pode melhorar sua situação sem degradar a situação do outro”¹¹⁷. Trata-se da chamada “eficiência de Pareto”, que pode ser definida como um estado de alocação eficiente de recursos. Todavia, não seria possível realocar esses recursos sem piorar a situação individual de outro participante¹¹⁸.

De outro modo, a economia real apresenta uma série de variáveis que desafiam a suposição de que uma economia de mercado seja de fato eficiente, de sorte que não há evidências incontestáveis. Assim, a análise econômica padrão do impacto do estado de bem-estar social ignora as precauções inseridas no projeto institucional de proteção social e isso se baseia comumente em modelos de comportamento econômico que não tomam em consideração possível contribuição positiva do estado de bem-estar social para o desempenho econômico. A

¹¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas. A análise econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: breves considerações críticas. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. especial em memória do Professor Washington Peluso Albino de Souza, pp. 327-252, 2013, p.331.

¹¹⁷ ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?**. Tradução de Elisa Câmara- São Paulo: Leya, 2015, p.295.

¹¹⁸ BITTENCOURT, Maurício Vaz Lobo. *Princípio ad Eficiência*, in: **O que é a Análise Econômica do Direito**. RIBEIRO, Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (coord). Belo Horizonte: Forum, 2011, p. 31.

redistribuição deve ser financiada, mas a análise do efeito de maiores impostos, bem como de maiores benefícios, é mais complexa do que os simples modelos clássicos sugerem¹¹⁹.

Assim, não se discorda da necessidade de que todo sistema tributário necessita trazer a eficiência como diretriz. Entretanto, não deve ser ela o único vetor a guiar a política fiscal adotada, já que a eficiência ostenta um valor de caráter instrumental. Logo, encampando as ideais de Murphy e Nagel, a defesa de determinada política considerada mais eficiente ou mais adequada para o crescimento econômico deve vir acompanhada de uma explicação plausível de tal argumentação sob o prisma da moralidade política que justifique tais parâmetros, independentemente ou em detrimento de outros valores sociais¹²⁰.

Nesse contexto, Kathleen Barnett e Caren Grown¹²¹ destacam que, a despeito da equidade na tributação expressar a ideia de que os impostos devem ser justos, sendo o parâmetro adotado em todas as análises de política fiscal, deve-se notar que a equidade/justiça é uma regra normativa, baseada em valor, de sorte que sua interpretação difere entre indivíduos, países, culturas e tempo. Desta feita, ao depender da perspectiva de circunstâncias particulares, o conceito é de difícil aplicabilidade prática.

As autoras sinalizam que a ideia mais comumente aceita de justiça na tributação é a de que os impostos devem ser progressivos – aqueles com rendimentos mais baixos devem arcar com uma parcela menor da carga tributária do que aqueles com renda mais alta de rendimentos. Mas a questão que se coloca é a forma como será aplicada, ou seja, qual é a medida para parametrizar quem tem um renda “mais baixa” e em relação a quem, bem como quanto menos eles deveriam pagar¹²².

Nessa ordem de ideias, trazendo a questão do gênero para o centro do debate, Barnett e Grown¹²³ defendem que a equidade de gênero na política tributária pode ser examinada sob várias perspectivas. Primeiramente, pode ser analisada de acordo com os princípios de equidade horizontal e vertical. Se as mulheres, enquanto grupo, estão situados de maneira semelhante aos homens em termos de papéis econômicos, comportamento ou renda, ambos devem ser tratados de forma semelhante pelo sistema tributário. Nesse contexto, na medida em que ambos estão

¹¹⁹ ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?**. Tradução de Elisa Câmara- São Paulo: Leya, 2015, p.315.

¹²⁰ MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2ª ed., São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021, p. 12.

¹²¹ BARNETT, Kathleen; GROWN, Caren. **Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation**. Commonwealth Secretariat, Londres, 2004, p. 21-22. Disponível em: <https://www2.unwomen.org/-/media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>. Acesso em: 10 mai. 2023.

¹²² *Id. Ibid.*, 2004.

¹²³ *Id. Ibid.*

situados de forma diferente, devem ser tratados de forma diferente. É importante reconhecer que, uma vez que gênero interage com raça, etnia e geografia, o conceito de equidade horizontal de gênero deve ser ampliado de acordo com essas linhas. Em segundo lugar, uma vez que a grande maioria das mulheres no mundo em desenvolvimento são pobres, as políticas fiscais que abordarem a equidade vertical e a capacidade de pagamento também melhorará a equidade tributária de tal grupo de contribuintes.

Assim, na linha defendida por Barnett e Grown¹²⁴, esse chamado *trade-off* entre equidade e eficiência está no centro de muitas discussões políticas. Primeiro, há desacordo sobre as definições de equidade e eficiência. Em segundo lugar, não há consenso a respeito do tamanho ou da própria existência do *trade off*. Em terceiro lugar, deve-se aferir qual é o valor relativo de uma diminuição no patrimônio em comparação com uma diminuição em eficiência, há dúvida se seria possível mensurar tais valores. Assim, cada país deve determinar através de sua política fiscal e dentro de seu próprio contexto social e econômico quais serão as suas prioridades.

No que se refere, especificamente, à tributação sobre o consumo, a literatura tem mantido a neutralidade em relação à equidade, o que se refletirá, em última análise, na repercussão econômica nesse tipo de relação jurídica tributária, na qual o consumidor final (contribuinte de fato) não figura no polo passivo.

Nesse contexto, Claire Young¹²⁵ registra que a política fiscal tradicional tem sido balizada por critérios como equidade horizontal, equidade vertical, neutralidade, eficiência econômica e simplicidade administrativa. Entretanto, as análises que usam como referência às interpretações atuais de equidade, vertical ou horizontal, não resolvem o problema da desigualdade de forma satisfatória, na medida em que geralmente se valem apenas da distribuição de renda e, mesmo assim, com efeito muito limitado.

Tal questão se mostra relevante para situarmos o debate em torno da tributação sobre o consumo, mormente em razão das diretrizes constitucionais aplicáveis a tais tributos, já que, consoante visto, a eficiência não deve ser o único valor a ser contemplado no momento da instituição de uma política tributária e escolha das bases de incidência. Escolher bases tributáveis não deveria importar sempre em *trade off* entre eficiência e equidade na distribuição

¹²⁴ BARNETT, Kathleen; GROWN, Caren. **Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation.** Commonwealth Secretariat, Londres, 2004, p. 21-22. Disponível em: <https://www2.unwomen.org/-/media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>. Acesso em: 10 mai. 2023.

¹²⁵ YOUNG, Claire F. L. (In) *visible inequalities: Women, Tax and Poverty.* **Ottawa Law Review**, [s. l.] v. 27, n. 1, p. 99-127, 1995.

do ônus fiscal, já que se mostra fundamental uma conciliação entre tais valores, assim como deve-se levar em consideração outros fatores subjacentes, de natureza pré-tributária, a exemplo da vulnerabilidade de determinados grupos de contribuintes.

Dentro dessa premissa, a defesa de um sistema tributário que alavanque o crescimento econômico deve, simultaneamente, fornecer um argumento de moralidade política que justifique a busca de crescimento ou eficiência sem deixar de considerar outros valores sociais. O grande desafio de qualquer sistema tributário é ir além, é buscar dar igual peso ao valor social, ou seja, promover justiça. Nessa perspectiva, o sistema tributário deve ser, simultaneamente, eficiente e justo¹²⁶.

Em um sistema tributário ideal, é salutar priorizar uma tributação mais justa em relação aos mais vulneráveis economicamente, assim como é crucial centrar esforços orçamentários em uma melhor alocação e distribuição da receita tributária. É defensável, portanto, um tratamento diferenciado, a depender de qual seja o escopo a ser promovido, desde que haja uma justificativa plausível compatível com algum objetivo almejado pelo Estado, seja no âmbito da tributação seja no que toca ao gasto público, dentro do aspecto duplice da justiça fiscal, receita e despesa.

¹²⁶ MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade, os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2^a ed., São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021, p. 16.

3. A DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA DAS MULHERES E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

3.1 Do cenário de desigualdade e discriminação das mulheres

A luta pela igualdade de gênero não depende apenas da existência de normas jurídicas impressas em uma carta ou qualquer outro documento voltado à declaração universal desses direitos. Com efeito, a materialização do elenco de direitos depende também do conhecimento do contexto fático sobre a qual as normas vão incidir, já que tal realidade é marcada por divisões sociais e externalidades que interferem na concretude de tais leis, o que demanda a consideração de aspectos subjacente ao ordenamento jurídico.

Fundamental compreender, outrossim, que alguns mecanismos sociais representam obstáculos para que indivíduos e grupos sociais tenham de fato acesso e gozo a uma cidadania plena, para que possam construir o seu ideal de vida digna. Nesse cenário, qualquer estudo que se proponha a analisar os aspectos jurídicos dentro de um entrelace com gênero precisa investigar e identificar processos discriminatórios que foram construídos e sedimentados ao longo de gerações, já que a construção de uma sociedade justa e igualitária demanda reflexão dos fatores que promoveram a estratificação social.

O termo discriminação, a despeito da multiplicidade de significados, pode ser entendido, em linhas gerais, como o ato de criar categorias de objetos e pessoas, unidos por características comuns. Adilson Moreira¹²⁷ destaca que esse conceito genérico passou para um segundo plano, haja vista o estabelecimento de uma conotação que trouxe uma dimensão moral e jurídica, que tem hoje preponderância. Trata-se de uma acepção que traz o sugestionamento de um tratamento arbitrário de alguém, a partir de um julgamento moral negativo.

Em outra perspectiva, o termo discriminação alcança um sentido ainda mais complexo diante da constatação de que, historicamente, alguns grupos de indivíduos foram excluídos por sofrerem tratamento desvantajoso, sem que houvesse uma justificativa moral ou jurídica plausível, condizente com valores humanitários que devem guiar a sociedade. Demais disso, a discriminação pode restar configurada em norma que se mostra moral ou juridicamente neutra, mas que tem impactos diferenciados e negativos para diferentes grupos sociais. Nesse aspecto, ainda que não haja uma intenção deliberada ou uma classificação prévia, tais normas contribuem para o agravamento de pessoas que já estão em situação de vulnerabilidade.

¹²⁷ MOREIRA, Adilson José. **Tratado de Direito Antidiscriminatório**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p.326.

Nosso ordenamento jurídico foi delineado a partir de um rol de objetivos que irá guiar as instituições e, em alguma medida, a atitude dos particulares. Nessa esteira, a persecução do bem comum traz como exigência a consideração de distinções reais entre classes de pessoas, a fim de garantir melhores condições de vida, a partir de um tratamento jurídico adequado, conectado a interesses legítimos, buscando atingir objetivos albergados pela comunidade jurídica.

Nesse contexto, um ato discriminatório parte de um critério ou *discrímen* específico que será utilizado pelas normas jurídicas em razão da relevância social que ostenta. Tais categorias adquiriram relevância ao longo do tempo em virtude de toda uma construção social e cultural, que resultou na privação de alguns grupos de usufruírem de plenos direitos e condições de igualdade, de forma que se mostra jurídica e moralmente justificado um tratamento diferenciado.

Dentre as referidas categorias, raça e sexo, por exemplo, necessitam de proteção legal em virtude do histórico de discriminação de que foram e ainda estão inseridas. Trata-se de uma discriminação positiva, na medida em que cria uma distinção temporária, ou até permanente, para determinados grupos que são marcados por uma situação de desvantagem ou que se encontram em situação de vulnerabilidade.

Em contrapartida, a discriminação negativa pressupõe uma violação do princípio que estabelece que todos os indivíduos merecem ser igualmente respeitados. Nesse cenário, a discriminação negativa é ancorada em uma motivação ilegítima, já que almeja manter grupos historicamente desfavorecidos em posição de subordinação e inferioridade.

O tratamento desigual de uma pessoa em relação a outra tem como traço a satisfação de preferências individuais, que por vezes se mostram favoráveis ou contrárias a certos indivíduos, surgindo grupos de relacionamento com características comuns. Cria-se, então, uma prática na qual os indivíduos que fazem parte dos mesmos grupos de relacionamento são tidos como pessoas que merecem maior consideração e respeito, em detrimento daqueles indivíduos que seriam vistos como diferentes ou inferiores.

Moreira ¹²⁸ registra que há uma preferência pelos membros do próprio grupo, emergindo uma rede de solidariedade, que é responsável pela permanência de oportunidades entre pessoas semelhantes, integrante de desses grupos, o que traz efeitos negativos sobre minorias, excluídas das possibilidades de acesso a tais círculos.

As discriminações em razão do sexo, este entendido como conjunto de características biológicas que individualiza as pessoas, decorre do entrelace com a construção de gênero, na

¹²⁸ MOREIRA, Adilson José. **Tratado de Direito Antidiscriminatório**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p.327.

qual a realidade social se impõe, interconectada com questões culturais, econômicas e políticas, a partir de uma relação de poder, que determina os lugares, papéis e expectativas esperadas de homens e mulheres.

A manifestação da discriminação contra as mulheres, em uma análise a partir da dimensão econômica, indica que todas, em alguma medida, são afetadas, o que se reflete nos indicativos e pesquisas realizadas nessa seara, as quais serão explicitadas mais à frente.

Bárbara Ferrito destaca que apontar que estruturas sociais são sexistas importa em admitir que a socialização dos indivíduos foi forjada a partir de concepções que inferiorizam e excluem as mulheres. Assinala que “Esse processo de socialização, por ser sutil e precoce, torna invisíveis construções sociais, que passam a ser camufladas de naturais”¹²⁹.

A discriminação repousa sob o manto da naturalização de diferenças criadas ao longo dos tempos. Em outras palavras, condutas discriminatórias são vistas como decorrentes de causas biológicas ou naturais e, por isso, não são questionadas por muitos indivíduos.

Sendo assim, o primeiro passo de qualquer debate sobre o tema é retirar esse véu que naturaliza as distinções infundadas, assim como descortinar as convenções sociais invisíveis e os estereótipos criados ao longo dos anos, que estabelecem estruturas onde discriminações e privilégios decorrem de supostos papéis que devem ser ocupados por determinados grupos.

O próprio conceito de gênero demonstra que, se o sexo se coloca como distinção biológica entre homens e mulheres, o gênero não tem o mesmo significado, ou seja, o gênero não é imposto pela natureza, mas pela sociedade, de modo que suas limitações são construídas e, portanto, podem ser reformuladas e, quiçá abolidas, segundo leciona Ferrito¹³⁰.

Não obstante a dificuldade de estabelecer um conceito de discriminação sexual, Adilson Moreira¹³¹ a define como toda prática que cria distinções e gera exclusões baseadas no sexo e que pode ter como resultado a criação de obstáculo ao reconhecimento do pleno gozo de direitos da mulher nos diversos planos da vida social, tais como campo jurídico, na cultura, na economia, na vida civil ou em quaisquer espaços relevantes de exercício da cidadania.

Fundamental perceber, outrossim, que a discriminação com viés de gênero pode decorrer justamente da neutralidade de algumas normas jurídicas e da ausência de proteção legal especial às mulheres, ou seja, a negação de um tratamento diferenciado, que leve em consideração as vulnerabilidades e peculiaridades que representam um óbice ao progresso

¹²⁹ FERRITO, Bárbara. **Direito e Desigualdade: Uma Análise da Discriminação das Mulheres no Mercado de Trabalho a Partir dos Usos dos Tempos**. São Paulo: LTr, 2021, p. 136.

¹³⁰ *Id. Ibid.*, 2021, p. 145.

¹³¹ MOREIRA, Adilson José. **Tratado de Direito Antidiscriminatório**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p. 607.

social e econômico desse grupo, o que tem viabilizado a manutenção dos padrões culturais historicamente impostos.

Com efeito, a despeito de algumas conquistas das mulheres no que se refere ao tratamento igualitário, fruto de intensas lutas sociais, que se refletiu em um elenco de direitos reconhecidos constitucionalmente, fato é que a desigualdade de gênero ainda é uma realidade latente e dolorida, o que denota que a isonomia material ainda carece de uma certa dose de concretude em várias áreas, o que tem contribuído para a “feminilização da pobreza”, fenômeno que está associado à desigualdade das fontes de renda das mulheres, especialmente das chefes de família, bem como à ausência de resultados satisfatórios das políticas públicas propostas para minoração de tais iniquidades¹³².

Assim, o gênero deve ser considerado um dos fatores de relevo em qualquer concepção de igualdade e justiça fiscal que se pretenda adotar, já que a desigualdade entre homens e mulheres é um típico exemplo de injustiça social, que termina por resvalar também em uma vulnerabilidade econômica, que será escancarada na sequência. Tais desigualdade não podem ser invisibilizadas pelo ordenamento jurídico, mormente pelo Direito Tributário, que não está imune a tais iniquidades.

3.2 Da vulnerabilidade social e econômica da mulher: das externalidades invisibilizadas na tributação

Ao tratar da questão da desigualdade de gênero, dentro de uma interdisciplinariedade, Bárbara Ferrito¹³³ leciona que essa estrutura social discriminatória atua dentro de quatro engrenagens: ideologia, política, direito e economia. Trata-se de aspectos que se retroalimentam e forjam a base da desigualdade de gênero. Desta feita, conhecê-los, ainda que sem pretensão exauriente, por não ser o objetivo do estudo, tem fundamental importância para compreensão dos impactos diferenciados da tributação na vida das mulheres, especialmente no que se refere aos tributos sobre o consumo de produtos femininos.

Nesse contexto, no aspecto ideológico Ferrito¹³⁴ destaca que as estruturas sociais estabelecem mecanismos simbólicos de valores, que tornam racional a desigualdade, assim

¹³² CERCAVEJANI, Larissa Martins. *Feminização da pobreza: conceito e debate sobre políticas públicas*. 2022. **Politize**. Disponível em: <https://www.politize.com.br/feminizacao-da-pobreza/#:~:text=O%20que%20%C3%A9%20Feminiza%C3%A7%C3%A3o%20da,e%20o%20de%20seus%20filhos>. Acesso em: 23 abr. 2023.

¹³³ FERRITO, Barbara. **Direito e desigualdade**: uma análise da discriminação das mulheres no mercado de trabalho a partir dos usos dos tempos. São Paulo: Ltr, 2021, p. 139.

¹³⁴ *Id. Ibid.*, p. 139.

como normalizam a discriminação, de forma que tais processos não são sempre percebidos. Já a engrenagem política é destacada na própria origem do contrato social, que sustentou a origem do Estado moderno, trazendo como aspecto subjacente um contrato de cunho sexual, que subjuguou a mulher e por anos a excluiu da plena cidadania.

A autora destaca que, através do contrato social, os homens trocariam o estado da natureza, inseguro, por uma liberdade civil, salvaguardada pelo Estado. Entretanto, apenas os homens estariam aptos a realizar essa permuta, na medida em que “a dominação dos homens sobre as mulheres e o direito masculino de acesso sexual regular a elas estão em questão na formulação do pacto original, [...] o contrato original cria ambas, a liberdade e a dominação”¹³⁵. Nota-se que apenas os homens seriam dotados das competências necessárias para participar do contrato social, de sorte que a ausência de capacidade das mulheres tornou a diferença sexual uma diferença política.

Transportando a discussão para o campo econômico, registre-se que ainda vigora uma hierarquização dos indivíduos por gênero, escancarando as iniquidades na distribuição de renda e poder, concentrada nas mãos de poucos, uma vez que o acesso a postos de trabalhos em cargos de chefia e poder de decisão, por exemplo, ainda é prioritariamente masculino, consoante os dados da desigualdade econômica que serão explicitados mais à frente.

No que se refere ao entrelace da desigualdade com o direito, essa relação se mostra estreita, consoante abordado no capítulo anterior. Ademais, ressalte-se que deve ser sempre objeto de análise o papel das normas jurídicas para superação de qualquer espécie de iniquidade de gênero. Entretanto, a neutralidade do direito em algumas de suas esferas, a exemplo do Direito Tributário, termina por colocá-lo na posição de chancelador das desigualdades de gênero, mantendo o *status quo*. Com efeito, o não agir, no sentido de efetivamente combater tais iniquidades, tem um potencial produzir desigualdade.

Nesse cenário, a abordagem interdisciplinar da desigualdade de gênero dá realce à comunicação da vulnerabilidade da mulher no campo socioeconômico e no mercado em geral, seja nas relações de trabalho, seja no mercado de consumo de bens e serviços, onde a mulher é impactada de forma diferenciada em relação ao homem. Pode-se vislumbrar que a desigualdade e discriminação de gênero é um elemento intrínseco à economia e, em certa medida, ao direito.

¹³⁵ FERRITO, Barbara. **Direito e desigualdade**: uma análise da discriminação das mulheres no mercado de trabalho a partir dos usos dos tempos. São Paulo: Ltr, 2021, p. 139.

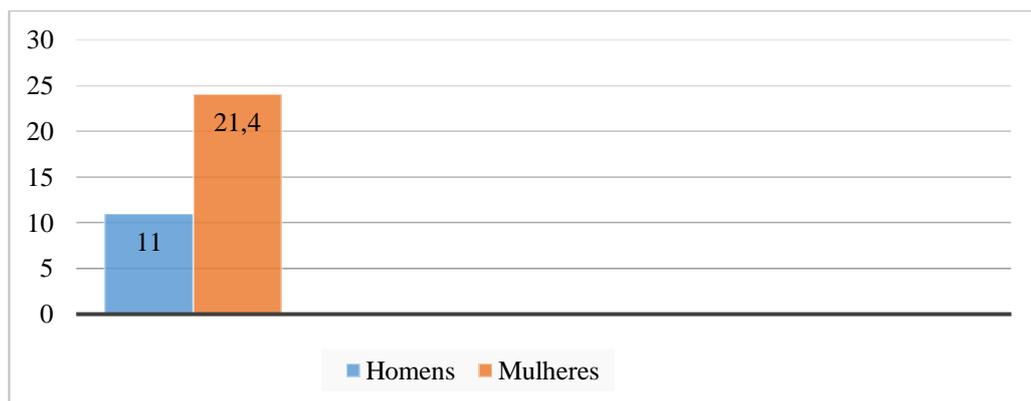
Sobre o tema, Anauradha Joshi, em artigo denominado *Tax and Gender in Developing Countries: What are the Issue*¹³⁶ elencou quatro áreas em que pesquisadores constataram significativas desigualdades materiais de gênero. vejamos:

a) Cuidados não remunerados - em todo o mundo, e no Brasil não é diferente, as mulheres assumem uma carga mais elevada de responsabilidade em relação a cuidados domésticos com a casa, com filhos e outros dependentes.

Inicialmente, cabe registrar que as referidas responsabilidades são adicionais a qualquer emprego gerador de renda exercido por mulheres. A carga de serviços domésticos e de cuidados não remunerados impacta significativamente na vida e na independência das mulheres, restringindo a participação das mesmas na vida social, econômica e política, além de prejudicar o bem-estar e a saúde física e mental. Vale destacar que as atividades de cuidado e demais serviços domésticos são importantes para o funcionamento da economia e da própria sociedade.

No Brasil, a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2019 (PENAD Contínua 2019) e os dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), por meio do estudo realizado em 2019, denominado *Estatísticas de gênero: indicadores sociais das mulheres no Brasil*¹³⁷, registrou que, em relação ao trabalho de cuidados de pessoas ou afazeres domésticos, as mulheres dedicaram quase o dobro de tempo que os homens: 21,4 horas para mulheres, contra 11 horas semanais para homens. Veja-se o gráfico a seguir:

Figura 1 - Tempo Dedicado aos Afazeres Domésticos e cuidados de Pessoas



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (2019). Elaboração própria (2023).

¹³⁶ JOHSI, Anauradha Joshi. *Tax and Gender in Developing Countries: What are the Issue*. 2017. Disponível em: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/13066/ICTD_SumBrief%236_OnlineNew2.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 14 jun. 2022.

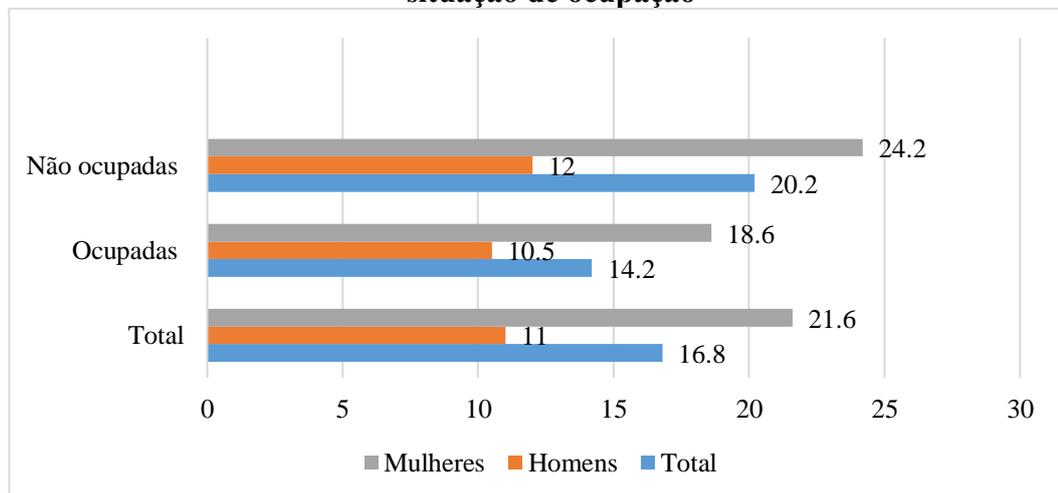
¹³⁷ IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatística de Gênero: Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil 2020**. Rio de Janeiro, IBGE, 2020. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/materias-especiais/21241-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html>. Acesso em: 03 abr. 2023.

O estudo não mostra uma diferença significativa em relação à classe social, já que não há variação significativa entre os homens ricos e pobres, uma vez que despendem 10,8 horas e 11 horas, respectivamente. Por outro lado, no tocante às mulheres, o estudo traz diferenças marcantes por rendimento domiciliar *per capita*, com uma média maior de horas trabalhadas nas atividades de cuidados e afazeres domésticos entre aquelas que fazem parte dos 20% da população com os menores rendimentos (24,1 horas), em comparação com as que se encontram nos 20% com os maiores rendimentos (18,2 horas).

Assim, percebe-se que, no comparativo entre as mulheres, a renda é importante, pois dimensiona o nível da desigualdade entre as próprias mulheres no que se refere ao dispêndio de tempo com o trabalho doméstico não remunerado, uma vez que permite acesso diferenciado ao serviço de creches e à contratação de uma rede de apoio remunerada, possibilitando a delegação das atividades de cuidados de pessoas e/ou afazeres domésticos, principalmente a outras mulheres.

Ademais, os dados mostram que mesmo na hipótese de homens que não estão trabalhando nem buscando emprego, ainda assim, os mesmos não contribuem com um número maior nas atividades domésticas e de cuidado. Veja-se os percentuais no gráfico abaixo:

Figura 2 - Média de horas dedicadas pelas pessoas de 14 anos ou mais de idade aos afazeres domésticos e/ou às tarefas de cuidado de pessoas (horas), por sexo e situação de ocupação



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (2019). Elaboração própria (2023).

A desigualdade é, outrossim, evidente nessa seara. Os dados desagregados por gênero revelam que o fato do homem ser rico ou pobre, empregado ou desempregado, não altera significativamente a divisão do trabalho doméstico e de cuidado no comparativo com as mulheres, corroborando a relevância da construção de gênero e os papéis sociais atribuídos a

ambos. Já em relação às mulheres, há entre elas uma variação no tocante ao padrão de renda, bem como entre mulheres que têm outra ocupação e as que não têm.

Nesse sentido, Hélène Périvier¹³⁸ sublinha que esse *status quo* não igualitário se explica, em parte, pela metamorfose inacabada do Estado de bem-estar social. A economista registra que a atividade das mulheres foi promovida por políticas que facilitavam o ingresso no mercado de trabalho, com a articulação de seus tempos sociais, mas em contrapartida, os homens não foram encorajados, ou o foram insuficientemente, a assumir o seu papel na partilha das atividades familiares, seja em relação ao tempo consagrado à educação dos filhos ou no tocante à assistência a idosos, o que teve como resultado a persistência da desigualdade no campo econômico e profissional. Em verdade, a igualdade de gênero não esteve no centro de uma reestruturação da articulação entre a família, o mercado e Estado de bem-estar social.

Nesse cenário, a respeito do trabalho doméstico não remunerado, Kathleen Lahey¹³⁹ argumenta que a prestação de cuidados é uma das formas de trabalho mais difíceis de ser minimizada, já que as mulheres que são responsáveis por crianças pequenas têm que pagar pela prestação de cuidados, o que reduz a efetiva inserção em casa do dinheiro de seus trabalhos remunerados. Outra alternativa é confiar tal atribuição a outros adultos ou programas governamentais na prestação de cuidados, para que possam dedicar maior parte de seus tempos em trabalhos remunerados.

Com efeito, o tempo despendido no trabalho doméstico é um dos pontos sensíveis na balança que mede a desigualdade de gênero e chama atenção para a sobrecarga e esgotamento físico e mental das mulheres dentro do lar, representando um obstáculo para participação das mesmas em patamar de igualdade do mercado de trabalho com os homens. Sobre o tema, o relatório do IBGE *Estatísticas de Gênero: Indicadores sociais das mulheres no Brasil*¹⁴⁰ ratifica que a responsabilidade maior de afazeres domésticos e cuidados ainda é fator limitador importante para uma maior e melhor participação no mercado de trabalho, já que tende a reduzir a ocupação das mulheres ou direcioná-las para ocupações menos remuneradas. Há ainda o registro de que tais iniquidades se acentuam na análise conjunta de sexo, cor ou raça, apontando situação de maior vulnerabilidade para as mulheres pretas ou pardas.

¹³⁸ PÉRIVIER, Hélène. **A economia feminista**: por que a ciência econômica precisado feminismo e vice-versa. Tradução Maria Alice Doria. 1ª ed. Rio de Janeiro, 2023, p. 131-132.

¹³⁹ LAHEY, Kathleen A. *The Alberta Disadvantage: Gender, Taxation, na Income Inequality*. 2015. 112f. Trabalho acadêmico (Mestrado em Direito) – Parklan Institute, University of Alberta, 2015.

¹⁴⁰ IBGE. **Estatística de Gênero**: Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil. Rio de Janeiro, IBGE, 2020. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/materias-especiais/21241-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html>. Acesso em: 03 abr. 2023.

Nessa perspectiva, Malena Costa¹⁴¹ registra, com fundamento nas ponderações de Alda Facio, a existência de um certo paradoxo no que se refere às propostas legislativas de regulamentação do trabalho doméstico e produtivo. Destaca que o problema é que a referida regulamentação seria "equitativa", na medida em que não levaria em conta que o fato das mulheres estarem mais encarregadas de fazer o trabalho doméstico produz discriminação não só porque não são pagas para fazê-lo, mas também porque tal demanda tem como efeito a redução de seu tempo para se dedicar a outras funções, permanecendo em uma relação de subordinação com seus companheiros, de sorte que não tem acesso a outras vantagens que um emprego convencional fora de casa pode garantir, a exemplo de uma boa previdência social.

Assim, por vezes, a intenção de corrigir a falta de reconhecimento da mulher por meio de sua inclusão no discurso jurídico, paradoxalmente, contribui para consolidar esses mesmos estereótipos femininos que se pretende dismantelar. O discurso jurídico de regulamentação do trabalho doméstico e de cuidado articula uma concepção estereotipada do feminino e, ao incorporá-la ao texto da lei, contribui-se para sua repetição e consolidação¹⁴².

Nesse contexto, a luta voltada a minorar as desigualdades de gênero, para além de exigir a quebra de paradigmas no campo normativo, de maneira que sejam considerados os aspectos subjacente da legislação, exige uma evolução nas estruturas sociais, uma mudança cultural, de maneira que a responsabilidade pelos trabalhos domésticos e de cuidado sejam melhor compartilhadas entre os membros da família, de forma a possibilitar às mulheres a opção de fazer suas escolhas livres no que toca à assunção de atividades profissionais, sem estarem atreladas a padrões construídos e consolidados socialmente.

Para o presente estudo, é fundamental, outrossim, que sejam analisados os impactos do trabalho reprodutivo e de cuidado na vida de homens e mulheres, bem como de que forma as desigualdades em tal seara dialogam com a desigualdade na tributação sobre o consumo, o que se reflete no padrão diferenciado por gênero, enquanto consumidores.

b) No que se refere aos índices de emprego, tem-se que nos países em desenvolvimento, as mulheres são menos propensas a estar na força de trabalho e, quando estão ocupando cargos, auferem menor remuneração em comparação com os homens.

Consoante destaca H el ene P erivier¹⁴³, as mulheres sempre trabalharam, a despeito de sua participação na atividade econômica ter sido por muito tempo minorada e subestimada. Em

¹⁴¹ COSTA, Malena. **Feminismos jurídicos**. Buenos Aires: Didot, 2016, p. 253.

¹⁴² *Id. Ibid.*, p. 253.

¹⁴³ P ERIVIER, H el ene. **A economia feminista: por que a ciência econômica precisado feminismo e vice-versa**. Tradução Maria Alice Doria. Rio de Janeiro, 2023, p. 142.

uma abordagem institucional, o sistema de proteção jurídica e social, associado ao casamento, confinou as mulheres por muito tempo ao papel de reprodução.

Nesse contexto, apesar de ter sido registrado progresso a partir dos anos 70, sendo constatada uma transformação no modelo até então vigente, com o aumento do salário das mulheres, assim como a diversidade na composição das famílias (sobretudo com o desenvolvimento da união livre e o aumento dos divórcios), o cenário de desigualdades entre os sexos ainda persiste, tendo em vista que a entrada de mulheres no mercado de trabalho assalariado não foi compensada por um investimento maior dos homens na esfera familiar.¹⁴⁴

Para ilustrar tal afirmação, Périvier¹⁴⁵ ressalta que na França as mulheres fazem, em média, 70% do trabalho doméstico. Por outro lado, destaca que o nascimento de um filho reforça essa desigualdade, em razão do aumento do tempo que as mulheres dedicam à família. Por outro lado, o tempo de dedicação dos homens à família diminui, o que traduz um reforço progressivo e cumulativo da divisão sexual do trabalho.

O relatório *Progresso das Mulheres no Mundo 2019-2020: Famílias em um mundo em mudança*¹⁴⁶ retrata que no mundo inteiro, pouco mais da metade das mulheres casadas com idades entre 25 e 54 anos são economicamente ativas, proporção que sobe para dois em cada três no caso de mulheres solteiras. Por sua vez, 96% dos homens casados estão economicamente ativos. Uma das principais causas destas desigualdades reside no fato das mulheres continuarem a realizar maior parcela de trabalho doméstico e de cuidados não remunerados.

Na mesma direção, o estudo publicado pela OCDE em março de 2023, de autoria de Michelle Harding, cujo título é *The impact of personal income taxation on womens's labour force participation*¹⁴⁷ constatou que as mulheres são mais propensas a trabalhar meio período ou em empregos atípicos, recebem um salário menor em média do que os homens e tem menor participação na força de trabalho.

Ainda segundo o supracitado estudo, as mulheres também são mais comumente a segunda fonte de renda em uma casa, representando mais de três quartos da segunda renda em quase todos os países da OCDE. As mulheres representam, em média, quase dois terços da força de trabalho em tempo parcial, em comparação com apenas um terço da força de trabalho em

¹⁴⁴ *Id. Ibid.*, p. 142.

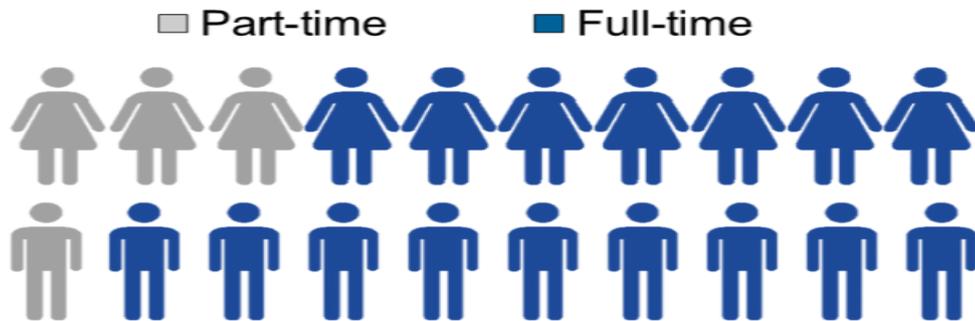
¹⁴⁵ *Id. Ibid.*, p. 142-143

¹⁴⁶ ONU. **Relatório Progresso das Mulheres no Mundo 2019-2020: Famílias em um mundo em mudança.** Disponível em: <http://www.onumulheres.org.br/noticias/novo-relatorio-da-onu-mulheres-apresenta-uma-agenda-politica-para-acabar-com-a-desigualdade-de-genero-nas-familias/>. Acesso em: 12 de jun. 2022.

¹⁴⁷ OECD. *The impact of personal income taxation on womens's labour force participation.* OECD, 2023. Disponível em: <https://oecdstatistics.blog/2023/03/14/the-impact-of-personal-income-taxation-on-womens-labour-force-participation/>. Acesso em: 03 abr. 2023.

tempo integral. Em toda a OCDE, as mulheres têm três vezes mais chances de trabalhar meio período do que os homens¹⁴⁸. Veja-se:

Figura 3 - Prevalência de Trabalho em Tempo Parcial



Fonte: OCDE (2022).

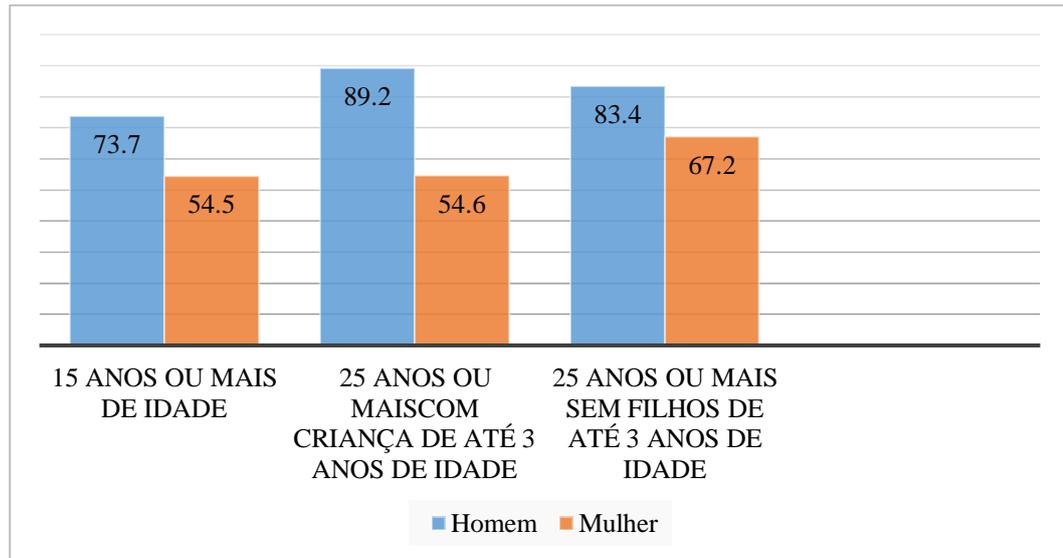
O cenário brasileiro registra realidade similar à relatada no âmbito internacional, no sentido de que há uma desigualdade na divisão sexual do trabalho. Com efeito, a PENAD Contínua 2019 registrou que a taxa de participação das mulheres com 15 anos ou mais de idade foi de 54,5%, enquanto entre os homens esta medida chegou a 73,7%, uma diferença de 19,2 pontos percentuais¹⁴⁹.

Aqui vale destacar que o indicador em relação ao nível de ocupação das pessoas de 25 a 49 anos mostra que a presença de crianças com até 3 anos de idade vivendo no domicílio é um dado importante na determinação da ocupação das mulheres no mercado de trabalho. Entre aquelas que possuem crianças nesse grupo etário, a proporção de ocupadas é de 54,6%, abaixo dos 67,2% daquelas que não possuem. Já o nível de ocupação dos homens é superior ao das mulheres em ambas as situações, sendo inclusive maior entre os homens com crianças de até 3 de idade vivendo no domicílio, situação em que a diferença para as mulheres chegou a 34,6 pontos percentuais em 2019¹⁵⁰. Veja-se o gráfico a seguir:

Figura 4 - Nível de Ocupação por sexo no Mercado de Trabalho

¹⁴⁹ IBGE. **Estatísticas de Gênero: Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil**. IBGE, 2020. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/materias-especiais/21241-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html>. Acesso em: 03 abr. 2023.

¹⁵⁰ *Id. Ibid.*



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (2019). Elaboração própria (2023).

Por outro lado, segundo a PENAD Contínua 2019, a taxa média de desemprego entre os homens foi de 11,9%, enquanto entre as mulheres chegou a 16,4%¹⁵¹.

Em relação aos índices remuneratórios, as mulheres receberam em média 77,7% do rendimento dos homens em 2019. A pesquisa registrou que a desigualdade de rendimentos do trabalho foi mais elevada entre as pessoas inseridas nos grupos ocupacionais que auferem maiores rendimentos, a exemplo de diretores e gerentes, assim como profissionais das ciências e intelectuais, grupos nos quais as mulheres receberam, respectivamente, 61,9% e 63,6% do rendimento dos homens¹⁵².

No tocante à diferença remuneratória, importante destacar que a igualdade salarial ainda não é uma realidade nos países em geral, não obstante a grande maioria dos Estados ter ratificado a Convenção OIT nº 100/1951¹⁵³, que prevê a igualdade de remuneração entre homens e mulheres por trabalho de igual valor, norma que também é reproduzida pelo art. 7º, XXX Constituição Federal brasileira de 1988, bem como restou recentemente positivada na Lei 14.611/23.

Aqui tem-se clara contradição, tendo em vista que, a parcela feminina apresenta melhores índices educacionais. Com efeito, entre a população com 25 anos ou mais, 15,1% dos

¹⁵¹ IBGE. **Estatísticas de Gênero: Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil**. IBGE, 2020. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/materias-especiais/21241-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html>. Acesso em: 03 abr. 2023.

¹⁵² *Id. Ibid.*

¹⁵³ OIT, Organização Internacional do Trabalho. **Convenção 100**. OIT, 1951. Disponível em: http://acesso.mte.gov.br/data/files/FF8080812B62D40E012B691626297ECC/conv_100.pdf. Acesso em: 22 ago. 2023.

homens e 19,4% das mulheres tinham nível superior completo em 2019¹⁵⁴. Assim, a melhor qualificação educacional das mulheres não se reflete nos índices de ocupação de postos de trabalho e assunção de melhor patamar remuneratórios, no comparativo com os homens.

Ademais, no Brasil, as mulheres ainda são sub-representadas nos cargos de liderança. Em 2019 somente 35,7% dos cargos de gerência eram ocupados por mulheres¹⁵⁵. Já no que se refere à participação na vida política, o Brasil ocupa a posição 129 no total de 187 países analisados no ranking organizado pela *Inter Parliamentary Union*, que traz indicadores relativos à participação das mulheres nas Câmaras e no Senado. Consoante os dados, em 2022 apenas 17,7% das vagas na Câmara dos Deputados eram ocupadas por mulheres, já no Senado o percentual foi de 16,1%¹⁵⁶.

Evidencia-se que o gênero é uma das balizas da desigualdade em tal seara. O entrelace dos dados traz a conclusão de que a maior responsabilidade pelas atividades domésticas e de cuidado é um fator que limita a participação das mulheres no mercado de trabalho e impacta nas disparidades remuneratórias entre homens e mulheres, assim como reflete negativamente na ocupação de cargos de chefia, gerência e maior inserção na atividade político-partidária. Há, outrossim, uma divisão sexual do trabalho desigual e injusta, permeada pela construção social de gênero.

Com efeito, as pesquisas e indicadores registram que as atividades de cuidado com filhos ostentam uma divisão sexual na qual as mulheres assumem atividades de maior relevo e dispêndio de tempo, a exemplo de acompanhamento escolar, alimentação, deslocamento e organização dos horários cotidianos, enquanto os homens se dedicam mais ao lazer e à socialização dos filhos, o que afeta, indubitavelmente, na atividade profissional das mães, trazendo consequências de longo prazo, afetando, inclusive direitos previdenciários.

Assim, para Helène Périvier¹⁵⁷, o desafio consiste em combinar um sistema de proteções sociais e de políticas que encorajem a divisão de tarefas nos casais e que socializem tais atividades por meio de um serviço público de acolhimento da primeira infância e de formas de atendimento dos idosos dependentes. Necessário que se repense em conjunto o sistema fiscal e social, de modo a construir um modelo coerente, que promova emancipação e de igualdade.

¹⁵⁴ IBGE. **Estatísticas de Gênero: Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil**. IBGE, 2020. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/materias-especiais/21241-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html>. Acesso em: 03 abr. 2023.

¹⁵⁵ *Id. Ibid.*

¹⁵⁶ IPU- INTER-PARLAMENTARY UNION. *Womens in national parliaments. 2019*. IPU. Disponível em: <https://data.ipu.org/women-averages>. Acesso em: 28 nov. 2019.

¹⁵⁷ PÉRIVIER, Hélène. **A economia feminista: por que a ciência econômica precisado feminismo e vice-versa**. Tradução Maria Alice Doria. Rio de Janeiro, 2023.

c) Em relação a decisões das famílias sobre poupança e consumo. Constatou-se que as mulheres tendem a gastar mais da renda em saúde, educação, alimentação e cuidados com crianças e idosos. Desta feita, distorções na política de preços desses bens (devido a políticas fiscais) tendem a contribuir para redução no consumo, a substituição de bens de melhor qualidade por bens inferiores e, em algumas situações, podem ocasionar a produção doméstica desses bens pelas mulheres (aumentando assim a carga de trabalhos não remunerados).

Nesse contexto, a pesquisa realizada por Cristina Pereira Viecegli e Róber Iturriet, Ávila, intitulada *Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018*¹⁵⁸, através de uma parceria entre o Instituto Justiça Fiscal e a Fundação Friedrich Ebert Brasil (FES Brasil), traz uma análise voltada a aferir se a política tributária brasileira reforça as desigualdades de gênero e classe no Brasil, levando em consideração o perfil de consumo de homens e mulheres quando ocupantes do papel de chefes de família.

Viecegli e Avila¹⁵⁹ destacam que as desigualdades no perfil das despesas tendem a reforçar a disparidade de renda entre os sexos, haja vista que as famílias chefiadas por mulheres despendem maior parcela da renda em bens de consumo voltados para a sobrevivência e cuidado com membros da família e menor percentual em investimentos e aumento do ativo, comparativamente às famílias chefiadas por homens. Tais dados serão analisados pela presente pesquisa em seção própria, no capítulo 4.

d) Propriedade e posse de bens. Em diversos países em desenvolvimento as mulheres não possuem títulos formais de bens e propriedades. Essa distorção de gênero é significativamente impactante no caso da terra, já que afeta a capacidade de tal grupo em garantir sua subsistência e lidar com eventos adversos (por exemplo, viuvez). Consoante será abordado mais à frente, as mulheres, além de auferirem menores rendimentos, possuem menos bens em seu nome, o que impacta, por exemplo na diferença de declarações de imposto de renda por sexo. Assim, resta explicitada a situação de desigualdade socioeconômica das mulheres.

Um importante estudo realizado pela Oxfam Committee for Famine Relief (OXFAM) denominado *Bem público ou riqueza privada?*¹⁶⁰ concluiu que numa economia humana, mulheres e homens teriam as mesmas oportunidades e o mesmo acesso a recursos, assim como

¹⁵⁸ VIECEGLI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abri. 2023.

¹⁵⁹ *Id. Ibid.*

¹⁶⁰ OXFAM. Bem público ou riqueza privada?. 2019 **Oxfam**. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacoes/#:~:text=Bem%20p%C3%ABablico%20ou%20riqueza%20privada,que%20mais%20sofrem%20com%20isso>. Acesso em: 11 jun. 2022.

seriam remunerados de forma igual, de sorte que todos receberiam o cuidado de que necessitam e o trabalho de cuidar dos outros- remunerados ou não- seria valorizado e considerado como uma responsabilidade igual do Estado, das mulheres e dos homens. Nesse contexto, ao formular políticas e decidir como investir os recursos públicos, os governos deveriam priorizar a eliminação das diferenças entre ricos e pobres, mulheres e homens e entre grupos raciais.

A Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) e a Organização Internacional do Trabalho (OIT), através do relatório *Conjuntura Laboral na América Latina e no Caribe. Os salários reais durante a pandemia: evolução e desafios*¹⁶¹, concluíram que, em virtude da Covid 19, houve uma queda na taxa de emprego na América Latina, sendo as mulheres as mais afetadas, de sorte que, como consequência disso, as disparidades trabalhistas entre homens e mulheres se aprofundaram em 2021.

A CEPAL e a OIT mostram que a recuperação dos mercados de trabalho foi desigual, em detrimento das mulheres, registrando um retrocesso equivalente a mais de 18 anos nos níveis da taxa de participação das mulheres. Por outro lado, o incremento das responsabilidades domésticas durante a pandemia trouxe o aumento do risco de um retorno à tradicionalização no que diz respeito aos papéis de gênero¹⁶².

Por fim, em 2018, o Banco Mundial divulgou um estudo denominado *Potencial Não Realizado: O Alto custo da Desigualdade de Gênero nos Ganhos*, onde constatou-se que, globalmente, nos 141 países analisados, a riqueza total do capital humano poderia aumentar 21,7% se as mulheres tivessem seus ganhos equiparados aos dos homens, “O mundo está, essencialmente, deixando US\$ 160 trilhões na mesa, ao negligenciar a desigualdade de renda ao longo da vida entre homens e mulheres”¹⁶³, disse a administradora do Banco Mundial, à época, Kristalina Georgieva.

Nota-se que, a despeito de ser ainda incipiente o quantitativo de pesquisas desagregadas por gênero, os dados trazidos retratam os números da desigualdade entre homens e mulheres, que aliados a outras formas de iniquidades, a exemplo da violência física, emocional ou simbólica, representam obstáculos à emancipação feminina, evidenciando que o debate jurídico ainda se apresenta, em certa medida, descolado da realidade, tendo em vista que muitas áreas

¹⁶¹ OIT. **Conjuntura Laboral na América Latina e no Caribe. Os salários reais durante a pandemia: evolução e desafios.** Disponível em: https://www.ilo.org/brasilia/noticias/WCMS_848828/lang--pt/index.htm. Acesso em: 11 jun. 2022

¹⁶² *Id. Ibid.*

¹⁶³ Desigualdade de Gênero custa US\$ trilhões, diz Banco Mundial. **GLOBO.** 18 mai.2018 Disponíveis em: <https://oglobo.globo.com/brasil/desigualdade-de-genero-custa-us-160-trilhoes-diz-banco-mundial-22735808>. Acesso em: 11 jun. 2022.

do direito ainda não transversalizaram suas normas a partir da perspectiva de gênero, como é o caso do Direito Tributário.

3.3 A desigualdade das mulheres no mercado de consumo: do *Pink tax* e seus reflexos no campo tributário- a construção de gênero e o perfil de consumo feminino

Os diversos mecanismos de discriminação entre homens e mulheres nem sempre são percebidas, mormente no mercado de consumo, já que as bases empíricas das pesquisas econômicas, na maioria das vezes, não trazem a preocupação com a transversalidade de gênero.

Ocorre que, não obstante a escassez de amostras, através de algumas pesquisas com marcador de gênero, percebeu-se uma distorção na precificação de produtos direcionados às mulheres. Constatou-se preços mais elevados dos produtos femininos em comparação aos destinados ao público masculino, fenômeno que ficou mundialmente conhecido como *pink tax*, *tax women* ou simplesmente tributo rosa.

Desde já fundamental destacar a impropriedade da nomenclatura, haja vista que o *pink Tax* não é efetivamente um tributo, mas uma decorrência da assimetria no mercado econômico de consumo de bens e serviços tipicamente femininos, que termina por gerar efeitos também no campo tributário. Nessa perspectiva, as consequências da diferenciação de preços ao consumidor final, para além de ser uma prática econômica arbitrária por si só, traz como um de seus desdobramentos o alargamento da base de cálculos para incidência de tributos sobre o consumo, o que na prática reflete uma discriminação tributária em razão do gênero.

Marciano Seabra Godoi e Vitória Soares Günter¹⁶⁴ defendem que, diante da maior vulnerabilidade econômica das mulheres, o *pink tax* gera um efeito regressivo, tendo em vista que tais consumidoras, na prática, pagam um imposto mais elevado pelo simples ato de consumir produtos a elas destinados.

Para entender as distorções na precificação de produtos femininos e masculinos, é pertinente conhecer em que medida os aspectos culturais se interligam com os bens de consumo. Recentemente começou-se a reconhecer que o significado cultural carregado pelos bens de consumo é bastante variado e complexo. Grant Maccraken¹⁶⁵ sugere que o significado reside em três instâncias: o mundo culturalmente constituído, o bem de consumo e o consumidor.

¹⁶⁴ GODOI, Marciano Seabra de e GÜNTER, Vitória Soares João. *Pink Tax*. Diagnóstico e Combate, **Política Fiscal e Gênero**. Organizadores Luciana Grassano Melo e outros. 1ed. Recife: Letrameento, 2020, p. 110.

¹⁶⁵ MACCRACKEN, Grant. **Cultura e consumo**: novas abordagens ao caráter simbólico dos bens e das atividades de consumo. Tradução: Fernanda Eugenio. Rio de Janeiro: Mauad, 2003, p.120.

Os bens de consumo têm um significado que vai além de seu caráter utilitário e de seu valor comercial, haja vista a sua habilidade em carregar e comunicar significação cultural, que se localiza no “mundo culturalmente constituído”¹⁶⁶, composto pelas experiências cotidianas através das quais o mundo dos fenômenos se apresenta aos sentidos do indivíduo, moldado e constituído pelas crenças e pressupostos da cultura.

Segundo MacCraken¹⁶⁷, este mundo foi conformado pela cultura de duas maneiras. Primeiramente, a cultura detém as “lentes” através das quais todos os fenômenos são vistos e assimilados. Em segundo lugar, a cultura age dentro de um “plano de ação” da atividade humana, determinando as coordenadas da ação social em diversas esferas, especificando os comportamentos e os objetos que delas emanam. Enquanto lente, a cultura determina como o mundo é visto. Por outra perspectiva, enquanto “plano de ação”, ela prescreve como o mundo será moldado pelo esforço humano, fazendo emergir as categorias os princípios culturais. Entre as mais importantes categorias culturais estriam aquelas que segmentam a comunidade humana em distinções de classe, status, gênero, idade, ocupação.

Os princípios culturais consistem nas ideias orientadoras do pensamento e da ação, que encontram expressão em cada aspecto da vida social, sendo materializados pelos bens de consumo. Nesse contexto, quando o significado cultural dos bens de consumo finalmente atinge o consumidor, ele cumpre sua missão no mundo social, na medida em que contribui para definir e orientar os indivíduos.

Assim, conforme argumenta MacCraken¹⁶⁸, o sistema de consumo supre os indivíduos com os materiais culturais que irão construir suas variadas e mutantes ideias do que é ser um homem ou uma mulher, uma pessoa de meia idade ou um idoso, um pai, um cidadão ou um profissional. Logo, os bens de consumo contribuem para forjar o mundo culturalmente constituído, ou seja, eles apresentam uma função “performativa”, na medida em que dão ao significado cultural uma concretude. Por fim, a autora destaca que a publicidade atua como método de transferência de significado, fundindo um bem de consumo a uma representação do mundo culturalmente constituído, o que se dá através de um anúncio específico.

Hoje a publicidade foi amplificada e dotada de mecanismos mais robustos e sofisticados, agindo através de algoritmos, criando padrão de consumo em massa.

¹⁶⁶ MACCRAKEN, Grant. **Cultura e consumo**: novas abordagens ao caráter simbólico dos bens e das atividades de consumo. Tradução: Fernanda Eugenio. Rio de Janeiro: Mauad, 2003, p.101

¹⁶⁷ *Id. Ibid.* p.102.

¹⁶⁸ *Id. Ibid.*, p. 103-106.

A importância de se conhecer a face dos bens de consumo enquanto materialização do mundo culturalmente instituído reside em colocar luz na influência desses aspectos na construção social do gênero e no direcionamento da mulher no mercado de consumo.

É fundamental destacar que dentro da própria construção social de gênero há uma espécie de cultura do embelezamento, que não só encoraja, mas também pressupõe um gasto maior das mulheres com bens de consumo voltados a atender tal fim. Em contrapartida, tem-se ao mesmo tempo uma alta precificação desses produtos, quando comparados aos similares destinados ao público masculino.

No que se refere aos produtos especificamente destinados ao público feminino, curial consignar que, para além daqueles destinados a suprir uma necessidade biológica ou fisiológica específica de tal grupo, não se pode olvidar que os bens de consumo em geral, utilizados majoritariamente por mulheres, também integram um conjunto de elementos que fazem parte da construção da identidade individual e social de tal grupo, já que se destinam não apenas ao cuidado com a imagem pessoal, o auto-cuidado ou auto-estima, mas por vezes atendem a uma exigência social, sobretudo nas relações interpessoais e profissionais.

Com efeito, as atividades desempenhas no cotidiano ocorrem dentro de um ambiente simbólico, que produz significados, de sorte que aos poucos se torna um aspecto cultural que caracteriza determinado grupo. Todo esse cenário constrói uma forma de se expressar, de agir, moldando a construção da identidade e da auto-imagem¹⁶⁹.

Assim, mesmo no caso dos produtos que, à primeira vista, poderiam ser enquadrados na categoria de supérfluos, percebe-se que a utilidade dos mesmos transcende a preocupação em apenas atender à chamada cultura do embelezamento, já que tais bens tem uma conexão com a própria construção social de cada gênero, assim como integram os elementos que irão forjar a imagem individual que será projetada socialmente. De fato, a despeito de ser facultado à mulher, por exemplo, o uso de cosméticos para atender determinado padrão instituído “é igualmente verdade que o não cumprimento desse padrão, especialmente em ambientes profissionais, é visto como sinal de descuido e inadequação”, consoante destaca Thatiane Piscitelli¹⁷⁰.

Nesse cenário, o mercado tem se aproveitado de toda essa simbologia que subjaz os bens de consumo feminino para maximizar seus lucros através de práticas abusivas.

¹⁶⁹ MACCRACKEN, Grant. **Cultura e Consumo**: novas abordagens ao caráter simbólico dos bens e atividades de consumo. Tradução: Fernanda Eugenio. Rio de Janeiro: MAUAD, 2003.

¹⁷⁰ PISCITELLI, Thatiane e outros. Tributação e Gênero. **JOTA**. 03 mai.2018, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019>. Acesso em: 04 mai. 2023.

Sobre o tema, em 2015, o Ministério da Economia, da Indústria e do Digital da França (*Ministère de l'Économie, de l'Industrie et du Numérique*) e o Ministério dos Assuntos Sociais, da Saúde e dos Direitos das Mulheres (*Ministère des Affaires sociales, de la Santé et des Droits des femmes*) elaboraram um relatório conjunto, denominado *Etude sur les différences de prix entre certains produits et services selon le genre: Rapport au parlement*¹⁷¹, a fim analisar a diferença nos preços de produtos e serviços, buscando aferir se havia custo adicional para um dos sexos, ou seja, atestar ou não a existência do *pink tax*.

No referido relatório o governo francês destacou que as disparidades não podem ser assimiladas em razão do gênero, haja vista que, seja qual for o setor empresarial em questão, essas diferenças beneficiam homens ou mulheres, sem uma regra especial, de sorte que a variação estaria ligada ao tipo de produto ou até mesmo a uma estratégia de mercado. O estudo concluiu que a segmentação dos mercados em produtos mais especificamente dirigidos a mulheres ou aos homens, para além da manutenção de estereótipos, estão na origem de um custo adicional, o que resulta na diferenciação, produzindo um preço mais alto¹⁷².

Por outro lado, a percepção de distorções de preços dos produtos direcionados às mulheres em comparação aos produtos masculinos têm sido comprovadas em números. Com efeito, o Departamento de Consumo de Nova York (DCA), em uma pesquisa intitulada *From Cradle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer*¹⁷³, apontou as distorções no mercado de consumo de produtos masculinos e femininos. A pesquisa analisou cerca de 800 produtos masculinos e femininos, constatando que em 40% dos casos, homens e mulheres pagam de forma igual e em 60% dos casos pagam preços diferentes pelos produtos. No comparativo, restou registrado que os produtos direcionados às mulheres e meninas são 7% mais caros em relação a brinquedos e acessórios; 4% no caso de roupas infantis; 8% em relação a roupas para adultos; 13% em relação a produtos de cuidados e higiene pessoais; e 8% para produtos para cuidados geriátricos.

A pesquisa traz a preocupante constatação de que há uma discriminação com viés de gênero no mercado de consumo, destacando que, ao longo da vida, uma consumidora enfrenta diferentes graus de aumentos de preço. Ressaltou-se que produtos para bebês e crianças apresentavam as menores discrepâncias de preços, em comparação com os produtos de

¹⁷¹ FRANÇA. *Etude sur les différences de prix entre certains produits et services selon le genre: Rapport au parlement*. Paris, 2015. **Economie**. Disponível em: https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/rapport_parlement_woman-tax.pdf. Acesso em: 03 abr. 2022.

¹⁷² *Id. Ibid.*

¹⁷³ NEW YORK. *From Cradle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer*. New York: NYC Consumer Affairs, 2015, p. 40.

cuidados pessoais para adultos, que ostentavam maior diferença. Isto é explicado em razão do fato de que a fase adulta da vida de um consumidor é mais longa do que qualquer outra fase do seu ciclo de vida. Ademais, a frequência com que os adultos consomem produtos de cuidados pessoais é superior a qualquer outra categoria dos bens de consumo analisado. No conjunto, ao longo da vida de uma consumidora, estas discrepâncias teriam um impacto financeiro muito maior, dado que, em média, os produtos de cuidados pessoais custam 13% mais caros para as mulheres do que para os homens.¹⁷⁴

Vale mencionar ainda, a pesquisa denominada *Gender- Pricing in Germany*¹⁷⁵, realizada em 2017 pela *Federal Anti-Discrimination Agency*, órgão do governo alemão, na qual restou identificado que a maior discrepância de preços entre produtos e serviços masculinos e femininos estava nos serviços de lavanderia e cortes de cabelo, que apresentavam valores mais elevados para mulheres, ainda que o serviço fosse exatamente o mesmo prestado aos consumidores do sexo masculino.

No Brasil, no âmbito do Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor (MPCC) da Escola Superior de Propaganda e Marketing (ESPM) foi realizado em 2016 e 2017 estudos similares às pesquisas acima referenciadas, onde constatou-se que as mulheres pagam uma média de 12% a mais por produtos semelhantes aos itens masculinos. Segundo o levantamento, este fenômeno atinge as meninas desde a primeira infância, já que a roupa do bebê do sexo feminino tem um preço mais elevado em cerca de 23%. Ademais, constatou-se que 82% das mulheres entrevistadas não percebem concretamente a diferença de preços existente entre os produtos masculinos e femininos¹⁷⁶.

Em pesquisa realizada pelo grupo de Tributação e Gênero, do núcleo de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, registrou-se que itens considerados essenciais para as mulheres apresentam precificação e tributação desvantajosas. O *pink tax* é expressivo especialmente em produtos de higiene pessoal, que são 48% mais caros¹⁷⁷.

O mercado e as empresas em geral explicam a diferença de preços entre produtos femininos e masculinos a partir do uso de tecnologias diferenciadas, bem como em virtude de

¹⁷⁴ NEW YORK. *From Cradle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer*. New York: NYC Consumer Affairs, 2015, p. 40.

¹⁷⁵ FADA, Germany Federal Anti-Discrimination Agency. *Gender Pring in Germany*. 2017. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/press-releases/2017/02/committee-elimination-discrimination-against-women-considers-reports-germany>. Acesso em: 01 nov. 2022.

¹⁷⁶ MARIANO, Fábio. *Taxa Rosa*. Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor. Escola Superior de Propaganda e Marketing, 2017. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/07/TAXA-ROSA-GENERO-1.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2022.

¹⁷⁷ PISCITELLI, Thatiane. Pesquisadoras da FGV Direito SP apresentam sugestões para igualdade de gênero na reforma tributária. 2020. FGV. 22 dez. 2020. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/noticia/pesquisadoras-fgv-direito-sp-apresentam-sugestoes-para-igualdade-de-genero-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 jun. 2022.

ingredientes diversos na confecção dos referidos bens. Entretanto, na prática, essa diferença nem sempre existe em alguns produtos, consoante constatou o estudo da DCA de Nova York¹⁷⁸.

Ademais, a pesquisa realizada no âmbito Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor (MPCC) confirmou que os produtos submetidos à diferença de preço pelo *pink tax* são praticamente iguais ou equivalentes, ou seja, não há uma explicação plausível e convincente baseada nas especificidades dos produtos ou no uso de tecnologia diferenciada.

O *pink tax* atinge, em alguma medida, todas as consumidoras, segundo lecionam Marciano Seabra de Godoi e Vitória Soares João Günter¹⁷⁹, já que tal fenômeno é perceptível tanto em produtos de luxo, quanto em bens de necessidade básica e essencial consumidos por todas as mulheres. Os autores registram ainda que homens e mulheres correspondem às expectativas criadas pelas indústrias ao adquirirem produtos destinados ao seu gênero.

Nessa esteira, as regras econômicas no mercado de bens e serviços costumam ser alheias à realidade social e econômica dos consumidores, mormente no que diz respeito à desigualdade de renda entre homens e mulheres, o foco é vender mais e captar melhores percentuais de lucratividade. Isto porque este instrumental econômico não toma em consideração a rede de conexões entre a economia e outros fenômenos sociais fronteiriços, de natureza política, histórica e social, bem como as relações de dominação que se estabeleceram dentro da economia, enquanto ciência que afeta e é afetada por todos esses aspectos subjacentes.

Desta feita, tem-se que o *pink tax* age como um fator discriminatório econômico que repercute na seara tributária, ampliando a base de cálculos sobre a qual vai incidir a tributação sobre bens e serviços, alargando a desigualdade de gênero, na medida em que representa um óbice para que as mulheres possam exercer com dignidade seu direito de consumo, o que, em última análise, é uma violação ao princípio da igualdade.

Algumas pesquisas, ainda que de forma incipiente, buscam entender a desigualdade de gênero no que se refere ao consumo de bens a partir do ambiente familiar, utilizando-se de teorias econômicas. Tal interação se mostra factível para alguns autores, tendo em vista que o objeto da moderna ciência econômica abarca toda forma de comportamento humano que requer tomada de decisão. Isso decorre da economia ser caracterizada por um método de investigação e não por um objeto específico¹⁸⁰.

¹⁷⁸ NEW YORK. *From Cradle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer*. New York: NYC Consumer Affairs, 2015, p. 40.

¹⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra de e GÜNTER, Vitória Soares João. *Pink Tax. Diagnóstico e Combate, Política Fiscal e Gênero*. Organizadores Luciana Grassano Melo e outros. 1ed. Recife: Letrameento, 2020, p. 110.

¹⁸⁰ ROBBINS, Lionel. *Um ensaio sobre a natureza e a importância da ciência econômica*. São Paulo: Saraiva: 2012.

Uma das abordagens para entender a tomada de decisões das mulheres, no que toca ao consumo de bens em geral, parte do princípio de que tais questões perpassam pelas escolhas que sejam mais vantajosas para o agregado familiar. Janet Stotsky¹⁸¹ registra que várias teorias tentam explicar tais comportamentos, a exemplo da a teoria dos jogos, que trabalha com a interação entre seres humanos, assim como a eficiência de Pareto.

Nessa esteira, não obstante a utilização da teoria dos jogos tenha potencial para explicar a ideia de maximização de eficiência e racionalização na tomada de decisões, bem como mostrar como as pessoas podem descobrir regras interessantes do ponto de vista da cooperação e em que circunstâncias as respeitarão, sem que haja uma autoridade para coagi-las, tal teoria, assim como a eficiência de Pareto, não traz uma explicação convincente a respeito do fato das mulheres, ao consumirem produtos femininos, não levarem em conta em suas decisões econômicas no mercado de consumo o fenômeno do *pink tax*.

Nessa ordem de ideias, não obstante as diversas teorias econômicas citadas pelo trabalho de Stotsky, temos que o *pink tax*, a partir do entrelace com a construção social de gênero, pode ser melhor compreendido à luz da teoria econômica comportamental, que conjuga conhecimentos de psicologia e economia para entender como os indivíduos tomam decisões e fazem escolhas no mercado de consumo.

3.4 Do perfil feminino no mercado de consumo a partir da econômica comportamental: uma explicação plausível do *pink tax* que considera a construção social de gênero

A temática de gênero é desconsiderada pela economia tradicional, bem como pelas teorias que buscam explicar as escolhas a partir de um critério de eficiência e racionalidade. Assim, não se considera a possibilidade de que, no espaço econômico das transações mercantis de bens e serviços, o tratamento dado a homens e mulheres seja diferenciado, em decorrência dos distintos papéis que historicamente cada gênero têm desempenhado.

Dentro da questão atinente ao *pink tax*, observou-se que as mulheres sequer têm plena consciência de tal sobrepreço, o que pode ser melhor compreendido pela teoria econômica comportamental, desmistificando, inclusive, o paradigma de escolhas racionais, conceito nuclear da economia tradicional. Nessa esteira, a falta de percepção e a aceitação do *pink tax* está mais conectada com uma relação comportamental, na qual as mulheres são impactadas por toda uma construção social de gênero, que tem ainda um fator de *neuromarketing* por trás.

¹⁸¹ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996, p.3.

Com efeito, o conceito de racionalidade econômica não tem sido suficiente para explicar as escolhas econômicas da população em geral, inclusive a própria metodologia da economia para pesquisas empíricas tem sido colocada em xeque diante da multiplicidade e complexidade de fatores subjacentes que permeiam tais escolhas, mormente os fatores não-econômicos. Ao se referir à noção clássica de racionalidade, Brena Paula Magno Fernandez¹⁸² pondera que se trata de uma entidade abstrata, que não consegue capturar toda uma gama de comportamentos humanos também possíveis no mundo factual, norteados por outros princípios que não buscam, necessariamente, a maximização do interesse próprio ou uma eficiência sob o ponto de vista meramente econômico, baseando nas teorias tradicionais. A autora arremata:

O homo economicus é o protótipo de um indivíduo do gênero masculino, adulto, que não precisa cuidar das obrigações da casa, criar filhos, cuidar dos enfermos da família e nem dos pais idosos. Nesse sentido, o homem econômico, por um lado, não pode representar 50% da humanidade composta por homens. Tampouco representa adequadamente o comportamento dos restantes 50% composto por mulheres¹⁸³.

Os economistas clássicos defendem que os agentes econômicos seriam maximizadores de utilidade e agiriam racionalmente na hora de tomar decisões, buscando como resultado a promoção de bem-estar geral, de sorte que a intervenção estatal nessa seara seria despicienda. Entretanto, mesmo no entorno dessa visão, se reconhece que existirão situações em que os agentes não conseguem atuar de forma eficiente na direção do bem-estar, de forma que não há uma teoria econômica potencialmente válida e aplicada universalmente, bem como não há um modelo de comportamento econômico padrão para qualquer contexto, país ou momento histórico, ou seja, não se trata de uma escolha sempre pragmática.

Nesse cenário, o entendimento do *pink tax* e seus desdobramentos perpassa por uma análise da questão sob o prisma comportamental, buscando compreender os motivos pelos quais as pessoas agem, em grande parte, de modo diferente das expectativas esperadas, já que nem sempre tomam decisões com base em um cálculo econômico frio e racional.

Dentro dessa análise comportamental, segundo estudo realizado pelo psicólogo Daniel Kahneman¹⁸⁴, retratado no livro *Rápido e Devagar: Duas formas de pensar*, a tomada de decisões e pensamentos dos seres humanos funciona a partir de dois sistemas:

a) Sistema 1- sistema automático, que expressa nossa reação intuitiva. Seria responsável por fixar rapidamente as impressões gerais sobre a realidade na hora de fazer escolhas;

¹⁸² FERNANDEZ, Brena Paula Magno. Economia feminista: metodologias, problemas de pesquisa e propostas teóricas em prol da igualdade de gêneros. **Revista de Economia Política**, v. 38, n. 3 (153), p. 559-583, julho-setembro 2018. p. 565

¹⁸³ *Id. Ibid.*

¹⁸⁴ KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar: Duas formas de pensar**. Rio de Janeiro, Objetiva 2012.

b) Sistema 2- sistema reflexivo, que teria a responsabilidade, de forma ampla, de processar as sugestões e impulsos do sistema 1, por meio do pensamento consciente e racionalizante.

Nessa perspectiva, podemos considerar que o perfil feminino na tomada de decisões no mercado de consumo, dentro de uma análise econômica comportamental, recebe influência da construção de gênero, na qual ainda vige um padrão histórico-social de uma cultura de embelezamento, que pressupõe um gasto maior com produtos destinados a atender tal finalidade, sobretudo cosméticos, os quais, além de serem os itens com maior diferenciação nos preços, dentro da prática econômica abusiva do *pink tax*, consoante visto na seção anterior, são ainda submetidos a uma alta carga tributária, tendo em vista o princípio da seletividade, atrelado ao mecanismo da essencialidade (previsto expressamente para o IPI no art. 153, § 3º, I e para o ICMS no art.155, § 2º,III da Constituição).

Desta feita, a compreensão do *pink tax* a partir da análise econômica comportamental, se mostra convincente sobretudo em razão da noção de racionalidade limitada que tal teoria propõe, diante das limitações dos paradigmas da economia tradicional. De fato, a premissa básica da teoria econômica tradicional é que as pessoas escolhem e tomam decisões por otimização, com base naquilo que os economistas chamam de expectativas racionais. Essa base teórica de otimização condicionada, que importa em escolher o melhor a partir de um orçamento limitado, se combina com outro paradigma da economia, o equilíbrio. Assim, otimização mais equilíbrio é igual a economia.

Richard Thaler¹⁸⁵, através da construção da economia comportamental, enxerga um equívoco nessa combinação, advogando que as premissas sobre as quais se funda a economia tradicional são falhas por diversas razões. Primeiramente, os problemas de otimização que as pessoas comuns enfrentam são muitas vezes mais difíceis de serem resolvidos. Em segundo lugar, o economista registra que as crenças a partir das quais as pessoas fazem suas escolhas não deixam de ser enviesadas. Excesso de confiança e ausência de autocontrole por exemplo, são desconsideradas pelos economistas, não obstante serem características da natureza humana.

Em terceiro lugar, há fatores que são deixados de fora do modelo de otimização. Com efeito, vivemos em um mundo onde temos seres humanos e não agentes econômicos. Aqui, dentre esses vários fatores, poderíamos incluir a construção social de gênero e todos os seus desdobramentos, mormente no que se refere aos padrões e papéis impostos culturalmente à

¹⁸⁵ THALER, Richard H. MISBEHAVING- **A construção da Economia Comportamental**. Tradução: George Schiesng. Rio de janeiro: Intrínseca, 2018, p. 19-20.

parcela feminina, assim como o aumento das mulheres como chefes de família, que são questões que impactam diretamente nas escolhas no mercado de consumo.

Importante registrar que as premissas econômicas tradicionais não precisam ser desprezadas completamente, já que são úteis enquanto ponto de partida para análises econômicas mais realistas. O ponto fulcral é parar de presumir que tais parâmetros são modelos ideais de descrições do comportamento humano. Thaler propõe que se comece a prestar atenção àqueles fatores “supostamente irrelevantes”¹⁸⁶, que seriam todas essas questões sociais, comportamentais e psicológicas, que são subjacentes à economia.

Assim, a economia comportamental não se apresenta como uma nova disciplina, é uma teoria dentro da economia, que busca realizar análises econômicas a partir das contribuições da psicologia e de outras ciências sociais, centrando foco nas pessoas reais. Um de seus pilares é que os indivíduos têm tempo e capacidade cerebral reduzidos, se baseiam naquilo que é de praxe, heurístico, para ajudá-los em seus julgamentos e decisões, ou seja, há uma racionalidade limitada,

Na linha defendida por Claudia Pereira Ribeiro¹⁸⁷, a racionalidade limitada pode ser definida como um comportamento intencionalmente racional, mas limitado nesse intento, não seria apenas limitação de informação, mas, igualmente, incapacidade de processamento pelo ser humano de toda informação disponível sobre determinado assunto, ante a escassez da mente humana, que não tem condições de buscar e analisar todas as informações no momento de tomar decisões. Assim, as falhas de racionalidade são causadas tanto pela assimetria informacional, quanto pelas características inatas do ser humano que não se relacionam à razão. Nessas situações, o indivíduo acaba por buscar uma solução suficientemente satisfatória, substituindo o objetivo da maximização pelo da satisfação.

Nessa ordem de ideias, a própria fixação dos preços, e no caso em estudo, a própria distorção de preços, como ocorre no *pink tax*, se descola dos custos envolvidos na transação, de sorte que a operação poderá ser considerada positiva pelo agente (no caso as mulheres) não pelo ganho econômico, mas a partir de outros fatores alheios à racionalidade econômica. Nota-se que as decisões femininas no mercado de consumo de fato nem sempre são tomadas à luz da racionalidade, em seu conceito tradicional.

¹⁸⁶ THALER, Richard H. MISBEHAVING- **A construção da Economia Comportamental**. Tradução: George Schiesng. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2018, p. 23.

¹⁸⁷ RIBEIRO, Cláudia Pereira. Racionalidade Limitada. in: **O que é a Análise Econômica do Direito**. RIBEIRO, Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (coord). Belo Horizonte: Forum, 2011, p. 66-67.

Dentro da economia comportamental, Thaler traz algumas teorias que sustentam seu estudo, sobretudo contribuições da psicologia. Nessa senda, discorre a respeito da “Teoria do Valor”, que foi modificada para “teoria da Perspectiva”¹⁸⁸, conhecida como teoria dos prospectos, originária de um artigo escrito por Kahneman e Tversky. O princípio organizador era a existência de duas teorias: normativas e descritivas. Teorias normativas prescrevem um jeito correto de pensar algum problema. Por “correto” não se trata de sentido moral, mas consistência lógica, semelhante ao modelo otimizador do raciocínio econômico, identificado, por vezes, com a teoria da escolha racional.¹⁸⁹

A teoria da perspectiva é uma alternativa à teoria da utilidade esperada, mas sem a pretensão de ser um manual para atingir escolhas racionais. Em verdade, se mostra como um norte para a previsão de escolhas reais, feitas por pessoas reais, uma teoria sobre o comportamento humano. Assim, está voltada a construir modelos econômicos descritivos que retratem o comportamento humano.

Nesta esteira, a teoria comportamental destaca que para compreender as decisões de consumo é crucial voltar a estudar os humanos, enquanto indivíduos, e não como agentes econômicos. Thaler¹⁹⁰ define seu modelo de teoria comportamental baseado numa metáfora, como se o indivíduo fosse formado a partir de dois “eus.” Segundo o economista, “Há uma “planejadora” que olha para frente, tem boas intenções e se importa com o futuro, e um “fazedor” despreocupado que vive para o presente”.

Na metáfora utilizada, os agentes são uma série de fazedores de vida curta, pensam a curto prazo, de forma imediatista, sem uma preocupação futura. Já a planejadora é altruísta, se importa com a série de fazedores, mas tem um controle limitado sobre as ações dos fazedores, especialmente quando estes agem influenciados de alguma maneira por algum impulso.

Assim, a tarefa da economia comportamental é oferecer uma descrição mais real do comportamento humano, de sorte que deve se ancorar na pesquisa acadêmica sobre contabilidade mental e autocontrole, bem como em dados empíricos, mormente para entender a aplicação de tal teoria nos negócios e, especialmente, na determinação dos preços. É fundamental perceber que as empresas se valem da economia comportamental, mormente da racionalidade limitada das consumidoras, para potencializar seus lucros no mercado de consumo e continuar cometendo práticas abusivas de sobrepreço em razão do gênero.

¹⁸⁸ THALER, Richard H. *Misbehaving. A construção da Economia Comportamental*. Tradução George Schiesng. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2018, p. 39-40.

¹⁸⁹ *Id. Ibid.*

¹⁹⁰ *Id. Ibid.*, p. 119.

É possível vislumbrar que os consumidores não achariam justo a imposição de um sobrepreço em razão de gênero ou outro fator discriminatório, sem uma justificativa plausível. Ocorre que a racionalidade limitada impede que se tome ciência desse sobrepreço e de seus reflexos para o alargamento da desigualdade de gênero. Na prática, a própria percepção de justiça ou injustiça é de difícil constatação, já que as mulheres, de maneira geral, sequer têm conhecimento de que os produtos a elas destinados têm valor mais elevado em algumas situações, bem como que tal diferenciação está mais conectada aos desdobramentos da construção de gênero do que a uma maior despesa na produção de tais bens, o que permite que as empresas continuem violando as diretrizes de justiça na comercialização dos seus produtos.

Segundo destaca Ana Paula Araújo¹⁹¹, com base nos apontamentos da professora Leda Machado, que se debruçou sobre a temática em seu PhD em Sociologia e Mestrado em Economia pela *University College London*, o fato da maior lacuna na diferenciação de preços no *pink tax* ser encontrada nos itens de cuidados pessoais diz muito sobre a construção de gênero, as expectativas, os padrões e os papéis destinados à mulher na sociedade.

Nessa perspectiva, dentro da análise comportamental, é possível evidenciar que, se por um lado a maioria das mulheres não percebe o fenômeno relativo ao *pink tax*, o que pode ser explicado pela racionalidade limitada, por outro lado, mesmo quando constatarem que os produtos a elas destinados têm uma precificação elevada, ainda assim tais consumidoras se mostram dispostas a gastar com artigos que prometem deixá-las mais bonitas, dando sinal verde para o mercado aumentar o preço das mercadorias destinadas a tal fim, já que estão presas à cultura do embelezamento, dentro das expectativas delineadas pela construção social de gênero, que tem impactos inclusive no mercado de trabalho, haja vista o padrão exigido por muitas empresas para contratação de mulheres.

Seria então razoável questionar se as empresas poderiam ser punidas por agirem de forma injusta. Ainda segundo Thaler¹⁹², quando uma empresa pratica um preço injusto, se os demais concorrentes seguem a mesma linha, o consumidor, se perceber tal injustiça, pode discordar, mas tem pouca escolha, haja vista que precisa consumir o produto. A empresa só corre risco se as concorrentes não seguirem a mesma prática abusiva.

¹⁹¹ ARAÚJO, Ana Paula. Pink tax: por que produtos femininos são mais caros? 2020. **Justiça de Saia**. Disponível em: <https://www.justicadesaia.com.br/pink-tax-por-que-produtos-femininos-sao-mais-caros/#:~:text=No%20Brasil%2C%20um%20estudo%20conduzido,cerca%20de%2023%25%20mais%20salgad> a. Acesso em: 14 jun. 2022.

¹⁹² THALER, Richard H. **A construção da Economia Comportamental**. Tradução: George Schiesng – 1º ed.- Rio de Janeiro: Intrínseca, 2018, p. 150.

Nesta esteira, o *pink tax* é uma prática econômica abusiva e desleal, que demanda um combate através de medidas governamentais e engajamento da sociedade civil, por uma questão de justiça e equidade no mercado de consumo. Nessa perspectiva, a conscientização deve se dar também por intermédio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor, que segundo o Título IV do Código de Defesa do Consumidor, artigo 105, é integrado pelo Sistema Nacional do Consumidor (SNDC), composto por órgãos federais, estaduais, do Distrito Federal e municipais e entidades civis de defesa do consumidor¹⁹³.

Com efeito, o *pink tax* é uma prática nociva que macula a relação de consumo, sendo esta definida como “uma relação jurídica qualificada pela presença de sujeitos que recebem a tutela específica de uma legislação protetiva. Em outras palavras, a relação é relevante para o direito especialmente em razão da presença de sujeitos vulneráveis e hipossuficientes”, segundo lecionam Fernando Costa Azevedo e Alvaro Goñi¹⁹⁴.

Evidencia-se, outrossim, que o *pink tax* escancara uma hipótese de discriminação de gênero no mercado de consumo, prática que transborda a seara econômica, na medida em que produz reflexos no campo tributário, ampliando a base de cálculos para incidência de tributos indiretos e, conseqüentemente, contribuindo para o alargamento da desigualdade entre homens e mulheres.

3.5 O Sistema Tributário regressivo e a desigualdade de gênero

A análise do desenho da política fiscal perpassa pela questão da justiça fiscal, conceito que, segundo Saldanha Sanches¹⁹⁵, encarta dois lados de uma mesma moeda, o primeiro está relacionado à repartição do ônus relacionado ao pagamento de tributos e o segundo se conecta com gastos públicos, ou seja, a despesa, ambos com mesmo grau de importância.

Ademais, pensar a justiça fiscal, na ótica do autor, demanda uma personalização adequada do imposto, de sorte que, para além de uma justa repartição dos encargos tributários, com respeito à isonomia material e à capacidade contributiva, se faz necessário todo um aparato

¹⁹³ BRASIL. **Lei nº 8.078/1990**. Dispõe sobre a Proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília. Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm Acesso em: 23 jun. 2022.

¹⁹⁴ AZEVEDO, Fernando Costa; GOÑI, Alvaro Russomano. A teoria do desvio produtivo do consumidor: Uma perspectiva doutrinária e jurisprudencial no Brasil atual. **Revista direito e Desenvolvimento**, v. 13, n. 13 p. 213-223. João Pessoa. 2022.

¹⁹⁵ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Ensaio da Fundação. 2010. p. 13.

da Administração Pública, que deve ser dotada de poderes suficientes para aferir a correta aplicação da lei fiscal, dando-lhe efetividade¹⁹⁶.

Assim, a reflexão a respeito da tributação em relação à igualdade, seja de forma ampla, seja em uma perspectiva de gênero, atravessa a análise da forma como o Estado escolhe as bases tributárias sobre as quais irá incidir os tributos, o que trará reflexos no desenho da sua política arrecadatória, bem como na instituição de um sistema mais propenso à progressividade ou à regressividade.

Segundo leciona Evilásio Salvador¹⁹⁷, a teoria das finanças públicas estabelece que os tributos, no que concerne à sua incidência e ao comportamento em relação à renda dos contribuintes, podem ser regressivos, progressivos e proporcionais. Um tributo pode ser considerado regressivo à medida que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, ou seja, a regressão ocorre em virtude de prejudicar mais gravemente os contribuintes mais vulneráveis economicamente.

Em contrapartida, o tributo é progressivo quando há aumento da participação do contribuinte no pagamento de impostos à medida que cresce sua renda, o que significa maior justiça fiscal, pois arcam com maior ônus na tributação os cidadãos em condições mais favoráveis de suportá-la, ou seja, os mais ricos. Por seu turno, no sistema tributário proporcional, a carga tributária é, basicamente, a mesma para diferentes níveis de consumo, renda ou riqueza.¹⁹⁸

A relação entre regressividade e progressividade tem conexão com a escolha das bases de incidência de determinado sistema tributário, ou seja, renda, propriedade, produção, circulação e consumo de bens e serviços, bem como qual delas será priorizada para incremento arrecadatório. Nesse sentido, justiça fiscal e regressividade guardam uma relação antagônica, na medida em que um sistema tributário justo deve se distanciar de um modelo regressivo de tributação, haja vista que estes penalizam as camadas mais pobres da população.

Ao tratar das possibilidades impositivas tributárias criadas pela CRFB/88, Fernando Scaff¹⁹⁹ elenca, grosso modo, as bases de incidência escolhidas pelo legislador constituinte, dividida entre os entes da federação. Nesse cenário, a Constituição traz a seguinte previsão:

¹⁹⁶ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Ensaio da Fundação. 2010. p. 53.

¹⁹⁷ SALVADOR, Evilasio. *As Implicações do Sistema Tributário nas Desigualdades de Renda*, Brasília, 2014. INESC. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf. Acesso em: 06 ago. 2023.

¹⁹⁸ *Id. Ibid.*

¹⁹⁹ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 390-391.

a) Impostos sobre o patrimônio: a União tem a competência para tributar o patrimônio imobiliário (ITR, art. 153, VI); Estados tributam o patrimônio de veículos automotores (IPVA, art. 155, III); e Municípios tributam o patrimônio imobiliário urbano (IPTU, art. 156, I);

b) Impostos sobre a transferência patrimonial aos Estados foi atribuída a competência tributária quando a transmissão ocorrer em razão de causa mortis ou doação (ITCDM, art. 155, I); aos Municípios como regra geral (ITBI, art. 156, II);

c) Os impostos sobre a produção e o consumo foram repartidos da seguinte forma: a União tem a competência tributária em relação à produção de bens industrializados (IPI, art. 153, IV); aos Estados cabe tributar a circulação de mercadorias e alguns serviços elencados na Constituição (ICMS, art. 155, II); Já aos Municípios restou reservada a tributação sobre serviços em geral, não abarcados na competência Estadual (ISS, art. 156, III);

d) Os impostos sobre comércio exterior, que são de competência da União, (IE e II, art. 153, I e II);

e) O imposto incidente sobre a renda compete à União (IR, art. 153, III);

f) Os impostos sobre as operações financeiras, de competência da União (IOF, art. 153, V);

g) Imposição sobre bases variadas, a exemplo de grandes fortunas, cuja competência foi conferida à União (art. 153, VIII).

O autor ainda destaca a competência constitucional prevista no art. 145, que foi atribuída aos entes da federação para instituição de taxas, seja em virtude do poder de polícia, seja em razão da prestação de serviços públicos, de natureza específica e divisível, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição.

A Constituição Federal traz também um amplo rol de contribuições de competência exclusiva da União, as quais se subdividem em: contribuições sociais previstas no art. 149 (aqui vale ressaltar a possibilidade da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição previdenciária para custeio de regime próprio de previdência social, consoante o texto do art. 149, § 1º), de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Demais disso, registre-se que Constituição previu a criação da polêmica Contribuição de Iluminação Pública (CIP, art. 149-A).

Nessa senda, a Constituição Federal, em seu art. 148, ainda estabelece a competência exclusiva à União para instituir empréstimos compulsórios, bem como para criar outras fontes de custeio, através da instituição de impostos e contribuições, desde que respeitadas as balizas constitucionais estabelecidas nos artigos 154, I e 195, § 4º.

Por fim, Scaff²⁰⁰ menciona que em caso de guerra externa ou sua iminência, a União está autorizada pelo art. 154, II a instituir impostos extraordinários, inseridos ou não em sua competência, trata-se de tributo temporário, vigente enquanto perdurar a situação que lhe deu causa.

Acrescentaríamos ao rol trazido por Scaff a contribuição de melhoria, prevista no art. 145, III da Constituição Federal, que pode ser exigida pelo poder público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) na hipótese de realização de uma obra pública ou de valorização imobiliária decorrente de determinada obra realizada pelo ente federado.

A questão atinente à escolha da base tributária é tema de grande relevância que envolve o modelo de sistema tributário adotado em determinado ordenamento, trata-se de decisão política que tem potencial reflexivo na repartição justa ou injusta do ônus fiscal, podendo trazer desdobramentos que transcendem o campo tributário, na medida em que afeta a seara social, interferindo nos níveis de desigualdade. Nesse cenário, a tributação sobre a renda, assim como a tributação sobre o consumo, tem sido as bases tributárias que os Estados mais apostam como fonte predominante de arrecadação tributária.

Um dos pontos sensíveis em relação à base tributária se refere ao parâmetro da eficiência, o que perpassa pelo gasto com a cobrança, administração e fiscalização dos tributos. Nessa perspectiva, há uma crença de que a tributação sobre o consumo é mais simples, mais eficiente e menos burocrática, de forma que onera menos a administração tributária para cobrança dos tributos instituídos, assim como traz menores custos para indivíduos e empresas no momento de arcarem com suas obrigações fiscais.

Segundo Luíza Faria²⁰¹, a justificativa para utilização e priorização da tributação sobre o consumo é o fato de tais tributos serem cobrados de forma implícita, já que são embutidos no preço do produto, de sorte que a população não percebe quanto está pagando, o que facilita a imposição da referida exação. Por outro lado, para além da invisibilidade, a tributação sobre o consumo tende a apresentar uma arrecadação mais simples, bem como ocorre em várias etapas, incidindo em momentos diversos.

Em contrapartida, apesar de aparentemente mais eficientes, mormente do ponto de vista arrecadatório e operacional, a grande questão que se coloca é a maneira como os tributos

²⁰⁰ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 390-391.

²⁰¹ FARIA, Luiza. Regressividade tributária como forma de ampliação da desigualdade e consequente violação à dignidade da pessoa humana. *In* **Direitos Humanos e Política Fiscal**. Organizadores Luciana Grassano Melo e Ana Pontes Saraiva. 1ed. Belo Horizonte: Letramento, 2023, p.82.

incidentes sobre tal base afeta a justiça na repartição do ônus fiscal entre os contribuintes e em que medida isso repercute na redistribuição ou concentração de riquezas.

Nessa perspectiva, importante destacar que a eficiência há que ser analisada sob vários prismas. Um sistema tributário justo deve ser visto não apenas sob a ótica da eficiência arrecadatória, mas como um esquema que integra uma ampla plataforma de políticas públicas voltada a implementar resultados eficientes também do ponto de vista econômico e social. Ademais, vale reiterar que a completude da noção de justiça fiscal abarca a justiça sob a perspectiva da repartição equânime do ônus tributário, bem como abrange a justiça na redistribuição de bens, serviços e renda.

Assim, um sistema tributário centrado na tributação sobre o consumo é ineficiente no que se refere à repartição da carga tributária aos contribuintes, podendo trazer efeitos ainda mais perversos se não houver uma justa alocação dos recursos orçamentários para atender às necessidades da parcela vulnerabilizada da sociedade.

Nesse cenário, segundo destaca Faria²⁰², um sistema tributário que prioriza a tributação sobre o consumo, ao invés da renda e patrimônio, cria o ambiente propício para regressividade. Com efeito, a baixa tributação sobre renda e patrimônio promove maior acúmulo de capital das camadas mais ricas da população, trazendo como consequência uma maior desigualdade socioeconômica. Por outro prisma, a alta concentração de tributo sobre o consumo afeta os contribuintes que, proporcionalmente, consomem maior parcela de sua renda em consumo de bens e serviços, ou seja, as camadas que ocupam a base da pirâmide social.

A regressividade é, indubitavelmente, um dos principais entraves quando está em debate a pauta da justiça fiscal, na medida em que age como um óbice à estruturação de um sistema tributário equânime, voltado ao respeito da capacidade contributiva, que é corolário da igualdade material no campo da tributação. Luciana Grassano Melo²⁰³ leciona que a concentração de riqueza no topo da pirâmide, ocasionada, dentre outros motivos, pela regressividade, gera desigualdade e traz outras consequências, entre as quais cita a diminuição do crescimento econômico e a fragilidade do processo democrático.

A autora destaca que a importância da tributação sobre a propriedade e renda decorre do fato de “ser a forma de imposição que melhor consubstancia o princípio da capacidade

²⁰² FARIA, Luiza. Regressividade tributária como forma de ampliação da desigualdade e consequente violação à dignidade da pessoa humana. In **Direitos Humanos e Política Fiscal**. Organizadores Luciana Grassano Melo e Ana Pontes Saraiva. 1ed. Belo Horizonte: Letramento, 2023, p. 84.

²⁰³ MELO, Luciana Grassano de Gouveia. **Justiça Fiscal**: estudos críticos de problemas atuais. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

contributiva, e, como tal, aquela que tem em si, juntamente com a tributação sobre a renda, os mais profundos substratos de justiça fiscal”²⁰⁴.

Nesse cenário, para além de outros princípios, sempre que a tributação puder se valer da capacidade contributiva, melhor serão atendidos os ditames da justiça fiscal. Com efeito, a despeito da importância da capacidade contributiva, tal princípio não esgota ou materializa por si só a justiça fiscal, de sorte que deve atuar conjuntamente com o princípio da universalidade e da progressividade, os quais também estão voltados à promoção da igualdade tributária.

Evanilda Godoi e Thomas Bustamante²⁰⁵ defendem que nenhum sistema tributário pode ser considerado justo se não for estruturado para escolha de bases tributárias que de fato promovam a redução das desigualdades relacionadas à renda e à riqueza. A premissa a ser considerada é a de que a distribuição dos bens sociais realizada pelo mercado não é justa, de forma que a tributação existe precisamente para alterar tal distribuição. É através da tributação que o governo decide que parte da riqueza deve ser colocada sob o domínio da coletividade e quais são as condições que alguém deve satisfazer para ser proprietário. As bases tributárias não têm apenas valor instrumental, já que há valor intrínseco em se tributar certas bases, a exemplo da renda e riqueza extrema sob pena de se instaurar a injustiça e a desigualdade.

Sobre a escolha das bases tributárias, Fernando Scaff²⁰⁶ registra que no Brasil todas as competências tributárias exercidas geraram em 2014 uma carga tributária bruta de 32,66% do PIB (R\$ 5.904 trilhão). O autor destaca que em 2015 a base tributária mais onerada foi a produção e circulação de bens e serviços, correspondendo a 16% do Produto Interno Bruto (PIB).

A segunda base impositiva mais exigida na arrecadação foi a tributação sobre a folha de salários, responsável por 8,44% do PIB. Grande parte dessa arrecadação abarca gastos com previdência social, onde o custeio é suportado por empregadores e empregados. A terceira base impositiva mais exigida foi a tributação sobre a renda, que ficou no patamar de 5,97%, aqui o

²⁰⁴ MELO, Luciana Grassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**, v. 26, n. 28, p. 329-347, 2016. p. 338. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rppgd/article/view/18283/12778>. Acesso em: 06 ago. 2023.

²⁰⁵ GODOI, Evanilda Nascimento de Bustamante; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Existem bases tributárias dotadas de valor intrínseco? Uma reflexão político-filosófica sobre os fundamentos morais da tributação a partir dos escritos de Liam Murphy e Thomas Nagel. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, [s. l.], n. 59, p. 209-240, jul./dez. 2021. Disponível em <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/1220/651>. Acesso em: 06 ago. 2023.

²⁰⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 394.

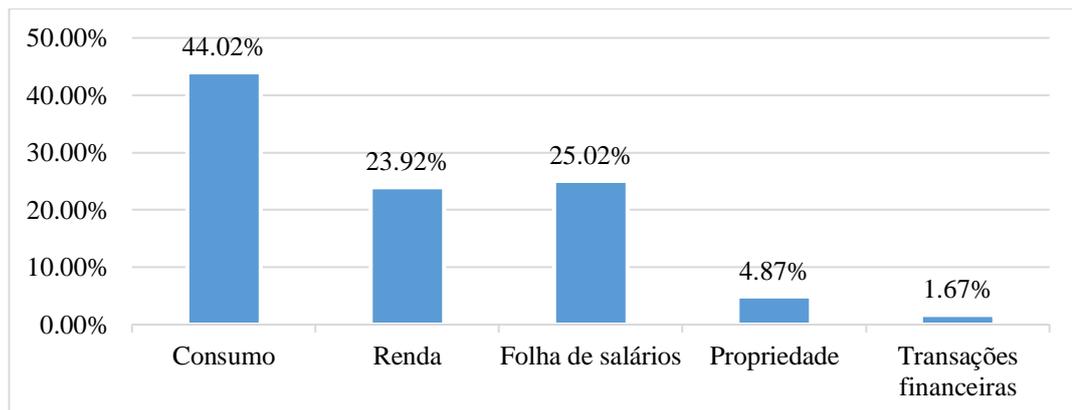
autor destaca que tal base deveria ser a base prioritária, pois permeável à identificação da capacidade contributiva, reflexo da isonomia²⁰⁷.

Por seu turno, a quarta base impositiva de arrecadação tributária foi a propriedade e sua respectiva transação, algo em torno de 1,45% do PIB, trata-se de base pouco explorada, seja em virtude das dificuldades técnicas para sua efetividade ou em razão do que Scaff chama de *fatores reais de poder*²⁰⁸. A última base impositiva, com apenas 0,59% do PIB, foi a tributação sobre transações financeiras, basicamente o IOF.

Assim, o que fica evidenciado quando nos debruçamos com os números trazidos por Scaff, concernentes às escolhas das bases de incidência tributária, é que a regressividade tem sido uma escolha política do Estado brasileiro, na medida em que não houve uma alteração significativa na matriz do sistema tributário ao longo dos anos, centrada cada vez mais na tributação sobre o consumo, afetando gravemente as camadas mais baixas da população, indo na contramão do ideal de justiça fiscal delineado na Constituição Federal de 1988.

De fato, o aumento arrecadatário da tributação sobre o consumo tem sido corroborado pelos índices mais atuais. Segundo a Receita Federal do Brasil²⁰⁹, em 2021, a carga tributária bruta (CTB) atingiu 32,95% contra 30,91% em 2020, indicando variação positiva de 2,04 pontos percentuais. Nesse cenário, em 2021 a tributação sobre o consumo foi de 44,02%, superior à tributação sobre a renda (23,92%), folha de salários (25,02%), propriedade (4,87%) e transações financeiras (1,67%). Veja-se o gráfico a seguir com os referidos dados:

Figura 5 - Bases Tributárias no Brasil em 2021



Fonte: Carga Tributária no Brasil (2021) - Análise por tributos e bases de incidência. Elaboração própria (2023).

²⁰⁷ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 394.

²⁰⁸ *Id. Ibid.*

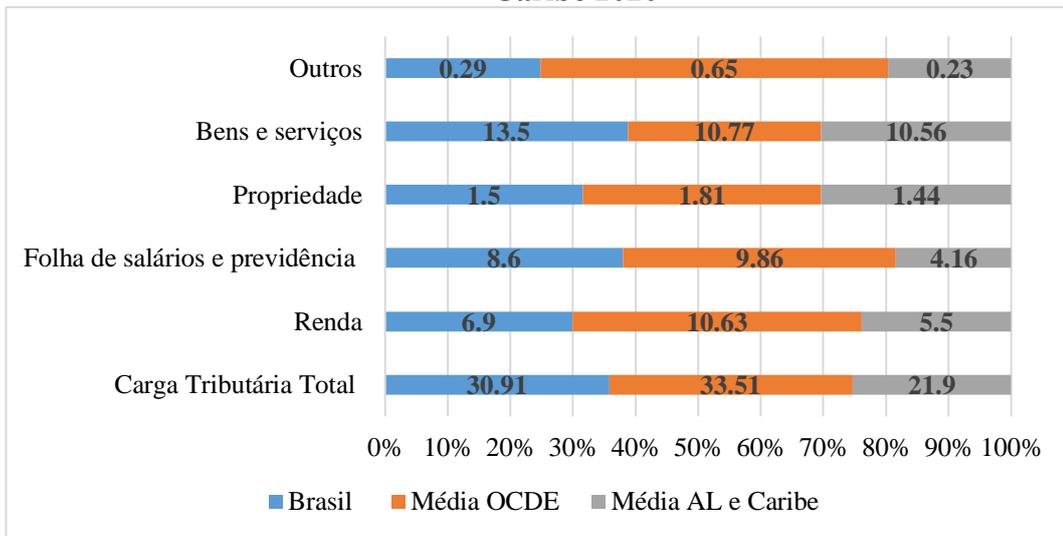
²⁰⁹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil em 2021- Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 1 abr. 2023.

Aqui vale destacar que a tributação sobre a folha de salários apresenta reflexos na formação dos preços de bens e serviços, aumentando a tributação sobre o consumo.

De outra banda, em relação ao comparativo internacional, vale destacar que o Brasil apresenta um alto índice na tributação sobre o consumo, quando realizado o cotejo com a média dos países da América Latina e de outros países membros da OCDE.

O gráfico abaixo apresenta um resumo da comparação entre a carga tributária do Brasil e as médias da OCDE e da América Latina e Caribe, por base de incidência.

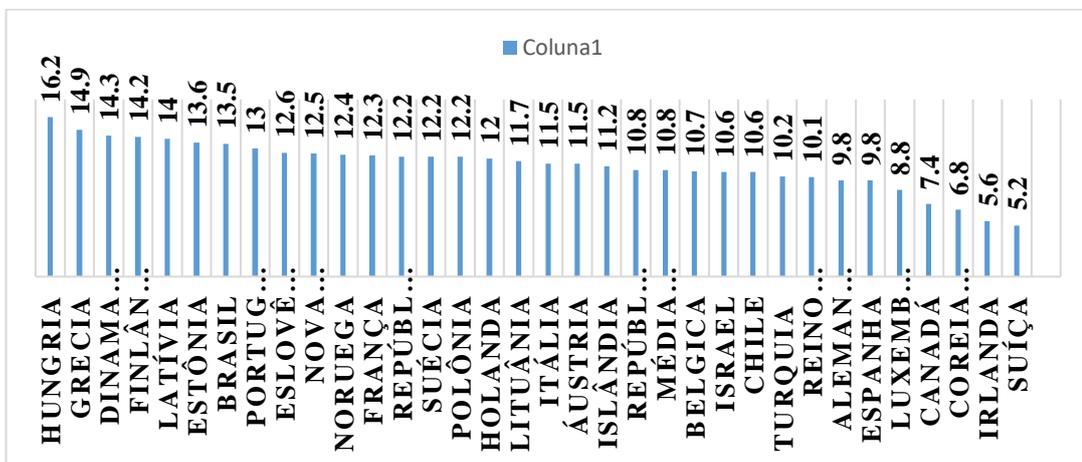
Figura 6 - Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe 2020



Fonte: Carga Tributária no Brasil (2021) - Análise por tributos e bases de incidência. Elaboração própria (2023).

Mesmo no comparativo por países, em relação especificamente à tributação sobre consumo, nota-se que há uma assimetria em relação à média de outros países. Vejamos um comparativo da incidência tributária em relação aos países da OECD:

Figura 7 - Carga tributária sobre bens e serviços- Brasil e países da OECD (2020)



Fonte: Carga Tributária no Brasil (2021) - Análise por tributos e bases de incidência Receita Federal do Brasil. Elaboração própria (2023).

Importante consignar que devem ser feitas ressalvas no tocante a tais comparações, tendo em vista que algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outros, a exemplo da previdência, que em alguns países é privada, de sorte que não são financiadas com receitas derivada dos tributos. A Receita Federal ressalva ainda as diferenças metodológicas, já que, por exemplo, em algumas compilações os tributos específicos incidentes sobre o setor de combustíveis não são computados como receitas tributárias.

Feitas as ressalvas necessárias, convém destacar que a discrepância, quando realizado o cotejo das escolhas das bases de incidência tributárias entre os países, não se refere especificamente à carga tributária total, mas à forma como a sua composição é delineada, já que o Brasil concentra a maior parte de sua arrecadação na tributação sobre o consumo, o que é um traço comum dos países em desenvolvimento.

A Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2017 a 2018²¹⁰ constatou que as famílias cuja renda mensal é de até dois salários mínimos gastam 92,6% com despesas de consumo necessárias à subsistência do lar, ou seja, quase a totalidade, de sorte que praticamente não sobra nada para o aumento do ativo ou a diminuição do passivo. Por outro lado, nas famílias com renda mensal superior a 25 salários mínimos, apenas 66,3% é gasto com despesas de consumo, ou seja, há uma considerável sobra a ser destinada ao aumento do ativo. Percebe-se que o aumento da carga tributária brasileira não foi direcionado para a redução das desigualdades, já que tem atuado como um instrumento que favorece a concentração de renda, desonerando o impacto fiscal das classes mais ricas, em detrimento dos mais pobres.

Assim, os números denunciam que nosso sistema tributário é altamente regressivo, o que impacta significativamente os mais pobres. Luís Eduardo Schoueri²¹¹ corrobora que no caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme o incremento da riqueza do contribuinte. Do mesmo modo, uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo, de forma que toda sua renda será alcançada pela tributação do consumo, enquanto aquele de maiores posses terá boa parte de sua renda vertida em investimento.

²¹⁰ IBGE. **Pesquisa de orçamentos familiares, 2017-2018**: primeiros resultados. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101761>. Acesso em: 28 ago. 2023.

²¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**. 9ª ed. Saraiva 2019, p.427.

Danielle Ambrosano²¹² destaca alguns problemas que afastam a matriz tributária brasileira da progressividade: a isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos; a baixa progressividade das alíquotas do imposto de renda; alta concentração de tributos sobre o consumo; a baixa tributação sobre o patrimônio, ressaltando a não incidência criada pela jurisprudência no que tange ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves; pouca representatividade da arrecadação do Imposto territorial rural (ITR) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); baixas alíquotas para tributação sobre a herança, que preserva os grandes patrimônios das famílias ricas do país.

Por outro ângulo, quando se olha para o cruzamento e comparativo dos dados colacionados no presente estudo, os quais explicitaram a vulnerabilidade socioeconômica das mulheres, há uma clara sinalização de que as desigualdades de gênero trazem impactos na seara da tributação, mormente diante da constatação acima exarada, de que quanto menor a renda, maior é o percentual gasto em consumo de bens destinados a suprir necessidades básicas, a exemplo de alimentação, energia elétrica, água, entre outros. Portanto, a regressividade do sistema tributário afeta gravemente as mulheres, reforçando a desigualdade de gênero.

Nesse cenário, a Oxfam Brasil lançou uma ferramenta *online* que revela o valor social dos tributos, demonstrando como o sistema tributário brasileiro é injusto e onera os mais pobres. A ferramenta tem utilizado as bases da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) e as Pesquisa de Orçamento Família (POF), ambos do IBGE, bem como os grandes números das Declarações de Imposto de Renda de Pessoas Físicas (DIRPF) da Receita Federal.

Através da referida ferramenta foi realizado o comparativo da contribuição dos tributos em relação à média de renda dos contribuintes, sendo verificado que a tributação média da renda das famílias comprometida com pagamento de tributos é de 19%, incluindo todos os tributos. A ferramenta também trouxe a constatação de que os contribuintes mais pobres pagam uma média de 25% de sua renda, ao passo que os mais ricos pagam uma média de 7% sobre os rendimentos que auferem²¹³.

Outro fator que acentua a percepção de que a regressividade do sistema tributário brasileiro penaliza de forma mais gravosa as mulheres é a concentração maior de famílias chefiadas por mulheres nas camadas mais pobres da população, que auferem menor renda em

²¹² AMBROSANO, Danielle Victor. **Justiça fiscal e desigualdade de gênero e raça no Brasil**. 2023. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2023.

²¹³ OXFAM. **Nova calculadora tributária revela o valor social dos impostos que pagamos**. OXFAM, 2019. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/noticias/nova-calculadora-tributaria-revela-o-valor-social-dos-impostos-que-pagamos/>. Acesso em: 30 mai. 2022.

comparação com as que são chefiadas por homens. Com efeito, segundo os indicadores da Pesquisa Nacional por Amostragem (POF), 46,35% das famílias eram chefiadas por mulheres em 2020, aproximando-se do percentual de famílias chefiadas por homens, cuja média foi de 53,6%. Ademais, vale destacar que a proporção de pessoas que receberam até um quarto do salário mínimo vivia em domicílios monoparentais chefiados por mulheres²¹⁴. Assim, essas mulheres chefes de família, que estão concentradas no grupo que auferem menores padrões remuneratórios, sofrem em maior proporção com os gravames do sistema regressivo.

Sobre os efeitos perversos da regressividade à luz da desigualdade de gênero, Evilásio Salvador²¹⁵ explicita que as mulheres negras são as mais afetadas pelo sistema tributário regressivo. Segundo o autor, tendo em vista a carga tributária brasileira regressiva, mais da metade dela incide sobre o consumo, de maneira que as pessoas com menor renda, no caso as mulheres negras, pagam, proporcionalmente, mais tributos que aquelas com renda mais elevada. Desta feita, inegável que a regressividade do sistema tributário e, conseqüentemente, o financiamento das políticas públicas brasileiras, quanto ao peso dos tributos, recai de maneira mais desigual sobre as mulheres e os/as negros/as.

Nesse contexto, vale registrar que o debate em torno da tributação sobre produtos femininos, dado o efeito da regressividade e as distorções das alíquotas incidentes, é ainda, em certa medida, abstrato e descolado da realidade de muitas mulheres, que sequer tem acesso a determinados bens de consumo, mormente quando fazemos um atravessamento da questão racial, haja vista que as mulheres negras são as mais propensas a enfrentar situação de extrema pobreza, consoante alguns dados trazidos na presente pesquisa.

Com efeito, é difícil imaginar, por exemplo, que as mulheres negras dos bairros e comunidades mais pobres tenham acesso a itens como bomba de amamentação, protetores de seios para amamentação, pomadas para rachaduras do bico dos seios, entre outros, o que compromete o mínimo existencial e o valor da dignidade humana. Há, outrossim, uma espécie de desigualdade entre as mulheres dentro da própria desigualdade de gênero.

Tal cenário nos permite vislumbrar que, para além da necessidade de uma melhor redistribuição de renda e oferta de um rol de políticas públicas pelos Estado aos grupos mais vulnerabilizados, é fundamental uma mudança na lógica da matriz do sistema tributário

²¹⁴ IBGE. **Estatísticas de Gênero:** Indicadores sociais das mulheres no Brasil. Estudos e Pesquisas, informações Demográficas e Socioeconômica.. Rio de Janeiro, IBGE 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/multidominio/genero/20163-estatisticas-de-genero-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html?=&t=resultados>. Acesso em: 24 ago. 2013.

²¹⁵ SALVADOR, Evilásio. **As Implicações do Sistema Tributário nas Desigualdades de Renda.** Brasília, 2014. INESC. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf. Acesso em: 06 ago. 2023.

brasileiro, buscando dismantelar a regressividade, haja vista que a tributação não se legitima apenas na eficiência dos índices e parâmetros arrecadatória. A regressividade tem afetado o exercício de direitos fundamentais pelos mais pobres, especialmente no caso das mulheres, na medida em que estas, apesar de estarem em maior condição de vulnerabilidade, precisam comprometer um montante significativo de seus rendimentos com o pagamento de tributos.

Percebe-se, outrossim, que em virtude de seus reflexos na vida das mulheres, a regressividade pode ser considerada um viés de gênero na tributação, o que não se coaduna com os objetivos estabelecidos na CRFB/88, voltados à redução das desigualdades sociais e o combate à desigualdade de gênero e raça, conforme será abordado no capítulo 4.

3.6 O mito da neutralidade do Sistema Tributário: um fator de alargamento da desigualdade de gênero na tributação

É sabido que, sob a ótica política, a imposição dos tributos em geral é um ato de poder, que se legitima pelo exercício da soberania estatal. Nessa perspectiva, a instituição tributária carrega implicitamente um substrato de decisão política na estruturação das competências, na edição de leis impositivas, assim como na partilha do ônus fiscal e alocação dos recursos financeiros provenientes da arrecadação. Tais decisões, inexoravelmente, produzem efeitos na sociedade e impactos diferenciados na vida dos contribuintes, de sorte que a ideia de neutralidade tributária tem sido alvo de tensão e críticas.

A ideia de neutralidade traz em si uma opção político-ideológica, no sentido de que o tributo, em regra, não deve interferir no processo de trocas econômicas, haja vista o propósito de evitar-se a ocorrência de distorções. Em contrapartida, Celso de Barros Correia Neto²¹⁶ sugere que o tributo pode ir além, alterando o curso dos acontecimentos sobre os quais incide, buscando os mesmos objetivos, ou seja, coibir distorções porventura existentes.

Nesse contexto, a pretensão de neutralidade da tributação pode implicar em uma intervenção ocultada. Importante reiterar que a neutralidade, enquanto parâmetro a ser alcançado, seja na tributação em si, seja na redistribuição dos recursos advindos da arrecadação, carrega em si uma carga decisória que em verdade tem atuado de forma diversa na vida de determinados grupos de contribuintes, aumentando ou diminuindo o nível de bem-estar dos mesmos, ainda que tal processo venha ocorrendo de maneira silenciosa.

Ao fazer um entrelace da neutralidade com a isonomia, nota-se que nem sempre há uma harmonia. Com efeito, a ideia de neutralidade do sistema tributário classicamente vista como

²¹⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2^a ed., São Paulo: Ed. Almedina, 2016.

uma postura não interventiva, na verdade tem representado em muitas situações um “intervencionismo à avessas”, conforme observado por Evilásio Salvador²¹⁷, já que tem sido um instrumento para manter ou agravar desigualdades históricas. Murphy e Nagel²¹⁸ destacam que todo imposto que não traz um caráter individual, ou seja, que é simplesmente cobrado de todos, independentemente do que façam, acaba motivando as decisões das pessoas. Assim, os autores ressaltam que um sistema tributário moderno não pode ter a pretensão de ser neutro em seus efeitos de incentivo sobre as decisões economicamente significativas que as pessoas tomam a respeito do trabalho, do lazer, do consumo, da propriedade e da forma de vida.

De acordo com Cristina Vieceli, Róber Avila e João Batista Conceição²¹⁹, o sistema tributário não é neutro. Para os autores, o princípio da neutralidade se ancora na ideia de uma tributação que não afete as decisões dos agentes, nem a eficiência produtiva, de maneira que não haveria discriminação entre pessoas e atividades distintas, o que na prática não se sustenta. De fato, a propalada neutralidade não tem impedido que a tributação apresente reflexos nas decisões dos contribuintes em geral, de sorte que a política fiscal impacta na oferta de trabalho, no consumo, nas decisões referentes à aquisição imobiliária e investimento, entre outras tantas relações jurídicas.

Ao tributar em maior proporção o consumo, ou seja, a produção e o comércio em geral, ao invés do capital e a renda, aumentam-se o custo dos bens e serviços, prejudicando amplamente o sistema produtivo. Assim, a neutralidade, atrelada ao sistema tributário regressivo, não é prejudicial apenas em relação às camadas mais vulneráveis economicamente da população, já que traz reflexos negativos para a própria atividade econômica.

Sobre o tema, Claire Young²²⁰, em artigo intitulado *Desigualdades (in) visíveis: mulheres, impostos e pobreza*, realizou um estudo centrado nas desigualdades enfrentadas por diferentes grupos de mulheres no sistema tributário canadense, ressaltando a análise do impacto da tributação sobre a parcela feminina da população, é verdadeiramente um estudo a respeito de desigualdades.

A autora registra que, infelizmente, essas desigualdades ainda são desconsideradas pelo sistema tributário e pela Corte Suprema do Canadá, o que termina por agravar a situação das

²¹⁷ SALVADOR, Evilásio. A distribuição da Carga Tributária: quem paga a conta? In SICSÚ, João (org.). **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007, p.79-92.

²¹⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandã Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.235.

²¹⁹ VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero**. Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

²²⁰ YOUNG, Claire F. L. (In) visible inequalities: *Women, Tax and Poverty*. **Ottawa Law Review**, [s. l.] v. 27, n. 1, p. 99-127, 1995.

mulheres pobres em relação aos gastos tributários, na medida em que a neutralidade do sistema beneficia aqueles que tem melhores condições econômicas. A teoria da análise do gasto tributário evidencia que exclusões de renda, deduções, diferimentos ou créditos fiscais são formas através das quais o governo entrega o subsídio por meio do sistema tributário. Nesse cenário, se o sistema tributário escolhe oferecer subsídios tributários através de deduções no imposto de renda, por exemplo, e não por meio devolução de crédito (*voucher* ou *cashback*), ele claramente discrimina os contribuintes mais pobres, que são, em sua maioria, mulheres.²²¹

O estudo realizado por Young destaca que as análises que tomam como referência interpretações atuais de equidade, tanto vertical quanto horizontal, são limitadas, haja vista que não vão longe o suficiente, de forma que o paradigma de equidade é geralmente reconhecido apenas com relação à distribuição de renda e, mesmo assim, com efeito muito incipiente.

Nessa esteira, fatores como gênero, orientação sexual, raça, deficiência e outros aspectos da identidade social devem ser levados em conta na avaliação da justiça do sistema tributário. Com efeito, reitere-se que a igualdade formal das normas tributárias, ancorada na neutralidade, é insuficiente, de sorte que a igualdade substantiva exige que, para se alcançar a igualdade plena, diferentes grupos da sociedade podem exigir um tratamento diferente. Assim, a neutralidade em relação ao gênero faz emergir um sistema tributário inadequado, com subsídios e benesses fiscais voltados aos mais ricos, que conforme visto no capítulo anterior, são os homens.

Nessa toada, Young²²² consigna que as desigualdades são evidentes quando se examina o acesso a subsídios fiscais, na medida em que o sistema tributário fornece benefícios por meio de deduções no cálculo da renda e não como créditos de impostos a pagar, discriminando, por via oblíqua, contribuintes de baixa renda. Isso ocorre porque o valor de uma dedução está vinculado à taxa na qual o contribuinte é tributado, de forma que uma dedução vale mais em termos de dólares de impostos economizado para o contribuinte que paga imposto com alíquota alta do que para aquele que tem menos renda e paga imposto a uma taxa mais menor.

Assim, percebe-se claramente que a exclusão da riqueza da base tributária não é uma política neutra em termos de gênero. De fato, a distribuição de riqueza no Canadá, assim como no Brasil, é altamente desigual em termos de gênero, tendo em vista que as mulheres estão em desvantagem em relação aos homens em termos de propriedade e renda. Isso significa que a capacidade de herdar e manter a riqueza livre de impostos beneficia principalmente os homens, reforçando as desigualdades econômicas.

²²¹ YOUNG, Claire F. L. (*In*) *visible inequalities: Women, Tax and Poverty*. **Ottawa Law Review**, [s. l.] v. 27, n. 1, p. 99-127, 1995, p. 99-127.

²²²*Id. Ibid.*, p.103

Nessa perspectiva, a tributação sobre ganho de capital aparece como outra forma de beneficiar os homens que, em sua maioria, são os contribuintes que obtêm rendimentos com investimentos²²³. Nesse cenário, Young destaca a necessidade da análise da justiça na tributação considerar o gênero como parâmetro:

Um dos objetivos de um sistema tributário é a redistribuição de renda e recursos dos ricos para os pobres. Se a riqueza, constituída por bens pertencentes principalmente a homens, não faz parte da base tributária pessoal, qualquer redistribuição de riqueza é prejudicada por essa omissão. Porque as mulheres formam a maioria dos pobres no Canadá, elas carregam o fardo das consequências adversas. Meu foco principal neste artigo é, no entanto, o sistema tributário como um programa de gastos. Um exemplo de gasto tributário que opera de maneira desigual como resultado da natureza do gênero na propriedade e na riqueza no Canadá é o tratamento fiscal preferencial de ganhos de capital ²²⁴.

Em relação ao tema, trazendo um comparativo com o sistema tributário brasileiro, vale destacar que, atualmente, há isenção tributária para pessoas físicas que auferem lucros e dividendos. Tal cenário, para além de denotar a pouca progressividade do sistema tributário, fomenta a desigualdade, especialmente com viés de gênero.

Com efeito, trata-se de decisão política que beneficia contribuintes ocupantes de cargos de gerência e direção, nos quais há maior incidência de pagamento de lucros e dividendos, sendo tais posições exercidas, majoritariamente, por homens. Vale destacar que, segundo os dados do relatório *Estatística de Gênero- Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil. 2020*²²⁵, somente 35,7% dos cargos de gerência eram ocupados por mulheres em 2020. Assim, tais escolhas da política tributária nacional não podem ser consideradas neutras quanto ao gênero, haja vista trazerem impactos diferenciados na vida de homes e mulheres.

Young conclui seu estudo registrando que se faz necessário mudanças no sistema tributário “que podem incluir medidas como converter deduções fiscais em créditos fiscais, redefinir "cônjuge" para incluir lésbicas, permitindo uma dedução mais ampla para despesas com cuidados infantis, assim como deve ser dando às mulheres maior acesso a subsídios fiscais”²²⁶.

Fica evidenciado que, no que se refere à questão de gênero, é preciso ir além das ideias mais abstratas de equidade e de neutralidade. De fato, é intuitivo perceber que a maneira como a neutralidade é posta na tributação traz uma conexão com a forma como o próprio direito se

²²³ YOUNG, Claire F. L. (In) visible inequalities: *Women, Tax and Poverty*. **Ottawa Law Review**, [s. l.] v. 27, n. 1, p. 107, 1995.

²²⁴ *Id. Ibid.*

²²⁵ IBGE. **Estatísticas de Gênero: Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/multidominio/genero/20163-estatisticas-de-genero-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html>. Acesso em: 03 abr. 2023.

²²⁶ YOUNG, *op.cit.*, p.103.

desenvolveu ao longo do tempo, ou seja, a partir de contextos sociais, instituições políticas e padrões predominantemente masculinos. Nesse contexto, a despeito do avanço experimentado nos últimos tempos, é fundamental que as mulheres aumentem sua participação nos mais variados espaços de poder e decisão.

Malena Costa²²⁷ sublinha que a participação ativa das mulheres no espaço público, nos debates e produções jurídicas, bem como a redefinição do substrato político da esfera privada, implica nas transformações necessárias do *status quo*, haja vista que a desigualdade não se produz e se mantém apenas por meio da exclusão ou discriminação dentro das estruturas sociais e políticas existentes, posto que leis e procedimentos neutros também podem gerar desigualdades.

A autora ressalta que as condições e situações de vida das mulheres diferem do sujeito de direito ideal, de sorte que negar essas diferenças equivale a desencorajar o que caracteriza aqueles que não se conformam com o modelo de humano implícito na lei, ou seja, implica inviabilizar, menosprezar, marginalizar, subalternizar aqueles que não correspondem ao perfil humano imaginado pelo direito²²⁸.

Nesse diapasão, a autora advoga que deve ser considerado o tratamento diferenciado como solução para reverter as desigualdades de gênero existentes. O clássico dilema feminista entre igualdade e diferença tem sido reformulado em termos jurídicos entre a igualdade como estratégia de assimilação ou a igualdade como tratamento jurídico especial, no sentido de direitos diferenciados baseados nas necessidades específicas das mulheres. Para a autora, a mudança de paradigma vem sendo construída a partir das contribuições epistemológicas das produções jurídicas, levadas a cabo pelas mulheres, que precisam cada vez mais ocupar os espaços acadêmicos e de poder. Para isso, são destacados os postulados epistemológicos e as estratégias metodológicas que dão origem às propostas legais da área.²²⁹

Por outro, vale registrar que o cenário de desigualdade de gênero é ainda impactado pela alta concentração de riquezas, que afeta significativamente as famílias brasileiras pertencentes à faixa mais pobre, que podem levar até nove gerações para atingir a situação de renda média do país, segundo ponta estudo da OCDE *A broken social elevator? How to promote social mobility*²³⁰,

²²⁷ COSTA, Malena. **Feminismos jurídicos**, Buenos Aires: Didot, 2016, p.111.

²²⁸ *Id. Ibid.*, p.167.

²²⁹ *Id. Ibid.*, p.167-168.

²³⁰ OECD. *A broken social elevator? How to promote social mobility*. OECD 2018. Disponível em: <http://www.oecd.org/social>. Acesso em: 3 mai. 2022.

Nesse contexto, Maria de Lourdes Sanches²³¹, na mesma direção de Claire Young, alerta que a política fiscal não é neutra, de sorte que ratifica sua posição no sentido da existência de um impacto diferenciado entre homens e mulheres, dados os papéis, responsabilidades e oportunidades tradicionalmente atribuídas a cada gênero na sociedade. Assim, a implementação da abordagem de gênero nos diferentes instrumentos tributários, gastos e financiamento é fundamental para redistribuir recursos, reorganizar o trabalho de reprodução social e mudar a realidade de homens e mulheres.

Não obstante a regressividade e a propalada neutralidade não afetar única e exclusivamente a parcela feminina da população, importante reiterar que os indicadores sociais e econômicos denotam que, dentre os mais pobres, as mulheres se mostram como a parcela da população que enfrenta grande situação de vulnerabilidade à situação de pobreza e, proporcionalmente aos seus rendimentos, terminam suportando uma maior carga tributária. Nota-se que ser mulher em nossa sociedade implica uma série de consequências desiguais, que decorrem justamente da construção social de gênero e termina por refletir em diversas searas.

Assim, os sistemas tributários não podem ser considerados isoladamente, mas aliados a fatores não tributários, como níveis de desigualdade e estágio de desenvolvimento do país, participação da população no mercado de trabalho, entre outros fatores. Vislumbra-se, outrossim, uma corresponsabilidade da política tributária para promover o desenvolvimento econômico e social.

²³¹ SÁNCHEZ. Maria de Lourdes. *La política fiscal con enfoque de género en países de América Latina, serie Macroeconomía del Desarrollo*, n° 217 (LC/ TS.2021/105), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021.

4. DOS VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO

Tendo em vista o mito da neutralidade do sistema tributário, a maioria dos estudos a respeito da política tributária tem como foco os aspectos relacionados à regressividade e progressividade, de forma que negligenciam um estudo aprofundado a respeito dos efeitos diferenciados da tributação na participação trabalhista e econômica, na distribuição das responsabilidades dos cuidados, no acesso aos bens econômicos e nos padrões de consumo de homens e mulheres.

Maria de Lourdes Sánchez²³² destaca que os sistemas tributários já em seu nascedouro trazem preconceitos de gênero, na medida em que foram projetados em um contexto que reflete as normas sociais vigentes, a partir dos papéis que devem ser desempenhados pelos homens e mulheres, que, por sua vez, podem afetar as decisões sobre onde e quanto trabalhar, bem como afetam os padrões de consumo.

Nesse cenário, Janet Stotsky, economista do Fundo Monetário Internacional (FMI), elaborou um estudo denominado *Gender Bias in Tax Systems*²³³, trazendo o entrelace entre gênero e tributação. Trata-se de um trabalho de fôlego que se propõe a estabelecer uma moldura teórica para análise dos vieses de gênero nos tributação. Conforme Stotsky, em virtude de diversos aspectos sociais que se interconectam, a tributação exibe vieses de gênero, de forma que, nos últimos anos, mudanças de atitude influenciaram os países a reformar seus sistemas tributários para reduzir tais distorções.

De fato, vale registrar que década de 1980, por exemplo, diversos países da Europa Ocidental reformaram a tributação concernente ao imposto de renda pessoal para eliminar disposições expressas de lei que discriminavam as mulheres. Stotsky destaca que, de maneira mais geral, “o viés de gênero tem maior probabilidade de estar presente quando a responsabilidade fiscal é estabelecida com relação à renda ou patrimônio de um indivíduo e não com relação à renda de uma pessoa jurídica ou a venda e compra de bens e serviços”²³⁴. O estudo registrou que nos países industrializados o sistema de imposto de renda pessoal baseado na declaração conjunta deu origem a debates sobre como tal imposto trata a renda de trabalhadores

²³² SÁNCHEZ, Maria de Lourdes. *La política fiscal con enfoque de género en países de América Latina, serie Macroeconomía del Desarrollo*, n° 217 (LC/ TS.2021/105), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021.

²³³ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996.

²³⁴ *Id. Ibid.*, p.1.

secundários (geralmente mulheres) e os incentivos que o imposto de renda tem sobre seus rendimentos, trabalho, decisão de ter ou não filhos, entre outros comportamentos²³⁵.

Nesse contexto, o sistema tributário deve ser compreendido como o resultado de variáveis sociais e de decisões políticas, de forma que Stotsky leciona que a desigualdade sob o viés de gênero na tributação assume formas explícitas e implícitas.

Os formulários explícitos são disposições específicas da lei ou regulamentos que identificam e tratam homens e mulheres de forma diferente. Formas implícitas são disposições da lei e regulamentos que, devido a arranjos sociais típicos e comportamento econômico, tendem a ter implicações diferentes para os homens do que para as mulheres. Embora a discriminação explícita seja certamente intencional, a discriminação implícita pode ser tanto inadvertida quanto intencional. Ambas as formas explícitas e implícitas de discriminação têm sido alvo de reforma em países que buscam alcançar um sistema tributário mais livre de gênero, embora a ênfase varie dependendo do país²³⁶

Assim, o estudo de Stotsky traz uma fundamentação teórica sólida e convincente no sentido de que o sistema tributário não é neutro em relação ao gênero, na medida em que é marcado por diversos vieses discriminatórios, conforme a seguir será aprofundado.

4.1 Do viés explícito na tributação

A desigualdade explícita se manifesta através de um tratamento explicitamente diferenciado entre homens e mulheres na própria legislação tributária. O viés explícito é de fácil percepção, já que está situado no corpo da lei, em seu enunciado textual.

Assim, na discriminação tributária explícita as configurações existentes na política ou na administração tributária trazem uma diferenciação para homens e mulheres, o que pode ocorrer na legislação do tributo em si, com alíquotas ou limites de impostos diferenciadas, bem como através de créditos fiscais explícitos ou impostos aplicáveis a apenas um gênero.

Vale destacar que a discriminação explícita pode ser encontrada na tributação sobre a renda de pessoas físicas, haja vista ser um tributo que melhor acomoda as diferenças entre sujeitos, ou seja, diferenças entre unidades tributárias²³⁷. Ademais, Janet Stotsky assevera que na tributação da renda de um casal o viés explícito pode ser identificado das seguintes formas:²³⁸

- a) na determinação de alíquotas;
- b) na alocação de benefícios como isenções e deduções; e

²³⁵ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996, p.3

²³⁶ *Id. Ibid.*

²³⁷ *Id. Ibid.*

²³⁸ *Id. Ibid.*

c) na titularidade de obrigações acessórias, a exemplo da responsabilidade pela declaração e pelo recolhimento do tributo devido.

Nos dias atuais é pouco usual a incidência de discriminação explícita de viés de gênero, já que os sistemas tributários em geral buscam uma certa “neutralidade,” conceito que vem sendo rechaçado ultimamente, consoante visto alhures.

Nesse contexto, a fim de ilustrar a forma como ocorre o viés explícito, Stotsky²³⁹ ressalta que na Argentina, antes da modificação do Código Civil em 2015, os bens do casal eram atribuídos ao marido, de forma que tal disposição normativa tornava as mulheres invisíveis como contribuintes com relação a esses ativos. O referido viés de gênero foi eliminado em 2017, restando estabelecido que ambos os cônjuges são tributados individualmente sobre seus bens e sobre 50% dos bens conjugais.

A economista registra ainda que, entre 1980 e 1999, a Irlanda previa um sistema de divisão de renda, através do qual os casais podiam reduzir seus impostos compartilhando subsídios e faixas de taxas entre os parceiros. Em 1993, a Irlanda removeu a exigência de que esse depósito conjunto fosse feito apenas em nome do marido. Tal modificação legislativa foi acompanhada por outras reformas, nas quais buscou-se reduzir os incentivos implícitos, inclusão da individualização parcial do imposto de renda, aumento dos incentivos para o segundo salário, com o escopo de aumentar a participação feminina na força de trabalho, entre outras medidas²⁴⁰.

Na França, antes de 1983, apenas o marido era obrigado a assinar uma declaração de família, tal disposição foi revogada, de sorte que, atualmente, ambos os cônjuges devem fazê-lo. No mesmo sentido, em 1990, o Reino Unido passou de um depósito conjunto em nome do marido para uma avaliação separada para ambos os indivíduos. Há ainda registros no sentido de que, tanto a Holanda quanto a África do Sul, historicamente, impuseram uma carga tributária mais alta às mulheres casadas do que aos homens casados: na Holanda, através de um subsídio maior de isenção de impostos para homens casados, ao passo que na África do Sul, por meio de uma tabela de taxas mais altas para solteiros e mulheres casadas do que para homens casados, tais normas foram revogadas em 1984 e 1995, respectivamente²⁴¹.

Por fim, vale destacar que a discriminação com viés explícito de gênero na tributação pode afetar homens e mulheres, apesar de, historicamente, as pesquisas mostrarem que tem afetado negativa e predominante as mulheres, em razão da construção social de gênero.

²³⁹ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996.

²⁴⁰ *Id. Ibid.*

²⁴¹ *Id. Ibid.*

4.2 Do viés implícito na tributação

Na linha defendida por Stotsky²⁴², a desigualdade implícita se materializa através de diferenças na forma como o sistema tributário afeta o bem-estar de homens e mulheres, ou seja, decorre de aspectos sistêmicos, que são forjados a partir da relação entre o direito e a sociedade. Na prática, o viés implícito de gênero é mais difícil de ser aferido, já que exige um olhar para as diversas maneiras pelas quais o sistema tributário afeta grupos sociais específicos, normalmente mais vulneráveis socioeconomicamente.

Com efeito, o viés implícito é um desdobramento que se relaciona com padrões de arranjo social de gênero, no qual a sociedade estrutura os trabalhos produtivos e reprodutivos dentro da relação de sexo e gênero, haja vista as diferentes formas de inserção no mercado de trabalho, distorções na repartição dos trabalhos domésticos e de cuidado não remunerados, desigualdades salariais e padrões diferenciados de consumo.

Tal como acontece com o preconceito explícito, o viés implícito pode ocorrer em detrimento de ambos os sexos, não obstante afetar de forma mais significativa as mulheres, em virtude dos aspectos subjacentes relacionados à vulnerabilidade socioeconômica feminina, os quais já foram explicitados no presente estudo.

A discriminação com viés implícito de gênero se manifesta nas hipóteses em que as estruturas fiscais parecem tratar os homens e mulheres igualmente, mas na verdade têm um impacto desigual na vida de cada grupo de contribuintes, muitas vezes representado pela propalada “neutralidade” das normas. Assim, a tributação também pode causar ineficiências econômicas não reconhecidas se as diferenças de gênero não são incluídos na análise. Com efeito, na medida em que os papéis econômicos de homens e mulheres são diversos, o impacto da tributação será diferente para ambos, afetando as decisões sobre oferta de trabalho, consumo, produção e investimento.

Sobre o tema, Kathleen Barnett e Caren Grown²⁴³, corroboram que o viés implícito surge quando um sistema tributário aparentemente neutro em termos de gênero interage com outros fatores, características ou comportamentos econômicos subjacentes, observados entre

²⁴² STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996.

²⁴³ BARNETT, Kathleen; e GROWN, Caren. *Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation*, Commonwealth Secretariat, Londres, 2004, p. 21-22. UNWOMEN. Disponível em: <<https://www2.unwomen.org/-/media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>>. Acesso em: 01 mai. 2023.

homens e mulheres, o que abarca diferenciação nos padrões de renda, divisão sexual da força de trabalho, consumo, propriedade, empreendedorismo, poupança, moral tributária e conformidade, de maneiras que reforçam preconceitos de gênero.

Nessa toada, o viés implícito de gênero, haja vista os diferentes arranjos sociais e comportamentos econômicos, pode ser encontrado em diferentes bases de incidência tributária. No imposto de renda pessoa física, por exemplo, pode restar configurado se a legislação trouxer requisitos de declaração conjunta que tributam as rendas secundárias (normalmente auferidas por mulheres) a uma taxa marginal de imposto mais alta, já que isso afetará a oferta de trabalho feminino e outras decisões. Barnett e Grown²⁴⁴ registram que o viés implícito também pode ser encontrado nos impostos sobre o consumo, impostos comerciais e impostos corporativos, haja vista que eles impactam os contribuintes homens e mulheres de forma diferente.

Nesse cenário, Maria de Lourdes Sanches²⁴⁵, traz um rol de possíveis causas de discriminação implícita com viés de gênero na tributação, conforme a tabela a seguir:

Tabela 1 - Causas para vieses de gênero implícitos na tributação

Critério	Viés implícito
Pelo consumo diferenciado	Um imposto indireto sobre um produto é transferido para o consumidor final por meio dos preços e afeta homens e mulheres de forma diferente, devido aos seus diferentes padrões de consumo relacionados às diferenças biológicas ou ao papel do cuidado; um imposto mais agravado sobre insumos de atividades nas quais há predominância do trabalho feminino; ou um imposto, através do preço, afeta tomada de decisão dentro de casa.
Pelo impacto no emprego de um setor econômico	Os impostos diretos ou indiretos afetam positiva ou negativamente determinados ramos de atividade que geram empregos de forma diferenciada para homens e mulheres
Pela carga tributária de bens e serviços básicos	A incidência desses impostos pode ser maior para as mulheres porque destinam um percentual maior de sua renda em comparação aos homens para a aquisição de bens e serviços de consumo familiar, seguindo o papel socialmente atribuído de responsabilidade pelo cuidado

Fonte: Sanches (2021). Elaboração própria (2023)

A autora destaca que os incentivos e deduções fiscais para determinados setores produtivos, a exemplo da construção civil ou indústrias metalmeccânicas, que são setores

²⁴⁴ BARNETT, Kathleen; GROWN, Caren. 'Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation,' Commonwealth Secretariat, Londres, 2004, p. 26. UNWOMEN. Disponível em: <https://www2.unwomen.org/-/media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>. Acesso em: 10 mai. 2023

²⁴⁵ SÁNCHEZ. Maria de Lourdes. *La política fiscal con enfoque de género en países de América Latina, serie Macroeconomía del Desarrollo*, n° 217 (LC/ TS.2021/105), Santiago- CEPAL, 2021.

majoritariamente empregadores de força de trabalho masculina, também configuram políticas tributárias que possuem impactos diferenciados sobre gênero²⁴⁶.

Trata-se, outrossim, de uma forma de discriminação tributária implícita, já que tal política de dedução fiscal termina por trazer uma certa vantagem aos contribuintes que já auferem maiores padrões remuneratórios²⁴⁷.

As deficiências no acúmulo de renda também contribuem para que, proporcionalmente a seus ganhos, as mulheres suportem maior tributação incidente sobre o consumo, especialmente se levado em consideração que em tal base de incidência, nem sempre há possibilidade de identificação da pessoa que adquire o produto ou serviço.

Barnett e Grown²⁴⁸ registram algumas ponderações sobre as implicações do gênero para a política tributária:

- a) Gênero é um dos muitos estratificadores sociais que interagem com outros, a exemplo de classe, raça, etnia e localização;
- b) Grupos sem poder político ou econômico, especialmente os pobres e as mulheres, são frequentemente excluídos do debate tributário e das decisões de política tributária;
- c) Em todo o mundo as mulheres são as principais responsáveis pelos filhos e dependentes, de forma que desempenham um papel dominante na economia não remunerada;
- d) Como a taxa de participação das mulheres na força de trabalho é menor do que a dos homens, e elas têm maior probabilidade de trabalhar no setor informal, é improvável que suportem uma grande parte da renda pessoal ou da carga tributária direta;
- e) Os países em desenvolvimento obtêm uma parcela proporcionalmente menor da receita tributária advinda do imposto de renda do que os países de alta renda, dependendo significativamente mais de impostos indiretos para financiar gastos públicos essenciais;
- f) É provável que a tributação indireta tenha um impacto maior nas mulheres do que nos homens, já que tal base de incidência representa um reflexo mais pesado para os pobres.

As observações trazidas por Barnett e Grown ratificam e complementam a construção teórica de Stotsky, no que toca à existência de vieses de gênero na tributação. Ademais, percebe-

²⁴⁶ SÁNCHEZ, Maria de Lourdes. *La política fiscal con enfoque de género en países de América Latina, serie Macroeconomía del Desarrollo*, n° 217 (LC/ TS.2021/105), Santiago- CEPAL, 2021.

²⁴⁷ *Id. Ibid.*

²⁴⁸ BARNETT, Kathleen; GROWN, Caren. **Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation,** Commonwealth Secretariat. Londres, 2004, p. 26. UNWOMEN. Disponível em: <https://www2.unwomen.org/-/media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>. Acesso em: 10 mai. 2023

se que a fundamentação dos vieses discriminatórios toma em consideração a construção social de gênero e os aspectos concernentes à vulnerabilidade socioeconômica, o que ratifica nossa visão, no sentido de que as mulheres são mais afetadas com o impacto da carga tributária, mormente em um sistema regressivo e “neutro” quanto ao gênero, como é o caso do Brasil.

De fato, dentro da moldura teórica construída por Stotsky, a regressividade constitui um viés implícito de gênero, haja vista que o entrelace de todos os levantamentos já explicitados na presente pesquisa comprova a vulnerabilidade socioeconômica das mulheres, o que traz reflexos e maior oneração das mulheres no pagamento de tributos.

4.3 Viés de gênero na tributação sobre a renda

Apesar de não ser objeto do presente estudo tratar da desigualdade de gênero na tributação sobre a renda, importante destacar, ainda que sumariamente, que a discriminação com viés de gênero, ao longo dos anos, vem sendo observada em tal base de incidência.

O imposto de renda é um dos tributos cuja estrutura permite a promoção de metas relacionadas à equidade de gênero, bem como tem potencial para realizar redistribuição por meio de uma estrutura de alíquotas progressivas e marginais, que impõem uma carga mais leve na extremidade inferior da escala de renda e gradualmente maior nas faixas mais altas, seguindo, em tese, princípios de equidade vertical e capacidade de pagamento.

Ocorre que, na prática, principalmente em nos países em desenvolvimento, o imposto de renda tem se mostrado como um mecanismo limitado para promoção de equidade. Segundo Barnett e Grown²⁴⁹, isso ocorre por várias razões: a) altas taxas de pobreza, significando que a base do imposto de renda pessoal é fraca e estreita, assim como há uma maior necessidade de redistribuição; b) progressividade acentuada em alíquotas marginais de imposto podem sobrecarregar injustamente aqueles empregados no setor formal e/ou criar incentivos para a evasão fiscal e corrupção por parte de uma pequena elite rica; e c) altas taxas de analfabetismo e uma infra- estrutura fraca do serviço público tornam o imposto difícil de ser administrado e arrecadado.

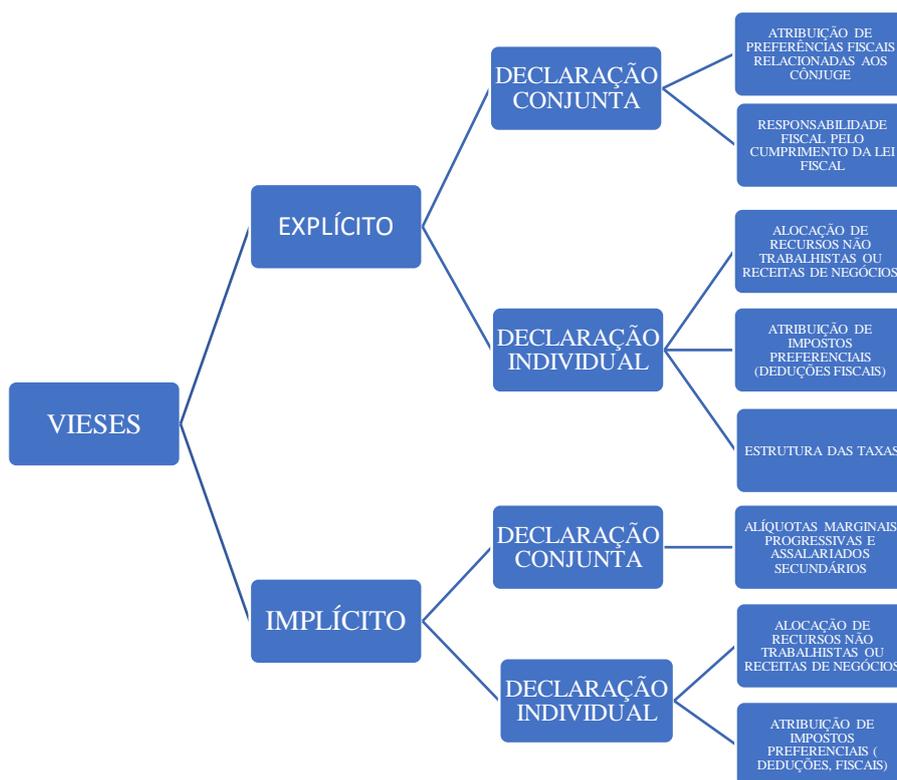
Os impostos sobre a renda, que são avaliados numa base individual ou familiar, contêm uma série de preconceitos de gênero explícitos e implícitos, decorrentes da estrutura em que foi

²⁴⁹ BARNETT, Kathleen; GROWN, Caren. **Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation.** Commonwealth Secretariat, Londres, 2004, p. 30. UNWOMEN. Disponível em: <https://www2.unwomen.org/-/media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>. Acesso em: 10 mai. 2023.

forjada a construção de gênero, somada aos efeitos das normas legais, que implica em menor acesso à renda e ativos pelas mulheres, além de benefícios relacionados à seguridade social e deduções tributárias relativas aos trabalhos formais.

Stotsky destaca que a discriminação explícita de gênero é mais comumente presente no imposto de renda pessoal do que em outros impostos, haja vista que “se aplica a indivíduos ou a outras unidades familiares, como casais ou toda a família e, portanto, acomoda mais facilmente o tratamento diferenciado de indivíduos de acordo com o gênero”²⁵⁰. Assim, a discriminação com viés de gênero explícito pode ser encontrada nas regras que prescrevem a declaração de impostos de renda conjunta, na alocação de desonerações ou isenções fiscais, entre outras formas. Por outro lado, a discriminação implícita se conecta com os impactos do imposto de renda pessoa física, na medida em que afeta a oferta de trabalho e alguns comportamentos econômicos²⁵¹. Veja-se os possíveis dos vieses na tributação sobre a renda:

Figura 8 - Formas de preconceito de gênero sob impostos de renda globais



Fonte: Stotsky (1996). Elaboração própria (2023)

Nessa ordem de ideias, na ótica de Stotsky²⁵², tributar famílias em vez de indivíduos pode criar vieses implícitos. A tributação conjunta coloca uma carga tributária elevada sobre a

²⁵⁰ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996, p.2.

²⁵¹ *Id. Ibid.*, p.2.

²⁵² OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, 2022. **OECD**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

renda secundária dentro de uma família, sendo mais provável, de acordo com os indicativos trazidos no presente estudo, que essa segunda renda seja de uma mulher. Assim, mesmo que a declaração de renda conjunta seja opcional, ainda existem riscos de viés contra a segunda fonte de renda. De fato, as famílias tentam tomar decisões buscando obter maiores benefícios fiscais, visando pagar menos impostos. Desta feita, as isenções e benefício fiscais são muitas vezes mais rentáveis quando se aplicam aos rendimentos mais elevados do agregado familiar, o que pode ser prejudicial para as mulheres que ganham, em média, menos do que os homens.

Importante pontuar que, na tributação sobre a renda de pessoas físicas também é possível identificar uma discriminação implícita de gênero em virtude do nexo entre tal forma de tributação e o comportamento dos agentes econômicos, sobretudo no que diz respeito à oferta de mão-de-obra, assim como na desigualdade de rendimento por homens e mulheres.

Tendo em vista os dados das declarações de imposto de renda 2020 e da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2017 a 2018, o estudo *Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018*²⁵³ ressalta alguns exemplos de discrepância no IRPF, já que indivíduos que receberam mais de 320 salários mínimos em 2020 pagaram alíquotas efetivas médias de 2,1%, menos do que os indivíduos que receberam renda entre de 5 a 7 salários mínimos, que suportaram alíquotas efetivas médias de 3,9%.

O relatório mostra que o viés de gênero na cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) brasileiro fica retratado pelas diferenças de renda entre homens e mulheres por faixa de salário-mínimo, na medida em que as mulheres, a despeito de serem as que pagam maiores alíquotas em quase todas as faixas de salário-mínimo, são também as que recebem menores remunerações por faixa.

Nesse contexto, os dados relativos às declarações de renda por sexo no Brasil em 2020 indicam desigualdades entre homens e mulheres no que concerne à proporção de declarantes e no que se refere aos rendimentos e propriedade de bens. Sendo registrado que 56,25% dos declarantes individuais eram homens e 43,74% eram mulheres. Quando se analisa os bens e direitos declarados, evidencia-se uma discrepância ainda maior: 69,87% são notificados por homens e 30,13% por mulheres. Os homens figuram ainda entre os maiores receptores de herança, 51,07% do total das heranças recebidas, contra 48,92% recebidas pelas mulheres²⁵⁴.

²⁵³ VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

²⁵⁴ *Id.Ibid.*

Segundo Evilásio Salvador²⁵⁵, a tributação da renda no Brasil atinge de maneira mais severa os rendimentos do trabalho, se comparada à tributação dos rendimentos do capital, se for considerado que a tributação do capital, em grande medida, é tributada por uma alíquota linear (e não via tabela progressiva) bem como a isenção dos lucros e dividendos.

O levantamento da Receita Federal *Grandes Números DIRPF 2019*²⁵⁶ demonstrou que a partir do recebimento de 40 salários mínimos, considerando os rendimentos totais, o que correspondia, em 2018, ao montante de R\$38.160,00 reais mensais, a alíquota média do tributo sobre a renda vai gradativamente diminuindo, chegando ao patamar de 1,9% nos casos de recebimento de valores superiores a 320 salários mínimos. Assim, a alíquota de imposto de renda efetiva paga vai sendo reduzida para os indivíduos que estão nos patamares mais elevados de renda que, inclusive, aplicam parte de desses rendimentos em investimentos financeiros, onde o ganho de capital decorrente apresenta alíquotas menores e regressivas. Os indicativos mostram que os homens estão na faixa de rendimento mais alta, de sorte que se beneficiam do desenho instituído para os benefícios fiscais e menores alíquotas de imposto de renda.

Registre-se que, do total dos rendimentos isentos em 2020, 67,01% foram declarados por homens e 32,99% pelas mulheres. Ademais, restou ratificado que os homens são maioria entre os beneficiados por deduções tributárias, já que tiveram 57,96% das suas despesas deduzidas, enquanto as mulheres tiveram 42,04%. Outro viés de gênero no imposto de renda foi constatado nos percentuais relativos aos receptores de impostos a restituir: 56,26% do total de imposto foi restituído aos homens e 43,73% foi devolvido às mulheres²⁵⁷.

Nesse contexto, vislumbra-se que, se o imposto de renda pessoa física onerar muito os trabalhadores de baixa renda ou se não for progressivo o suficiente, há um risco de viés de gênero implícito em favor dos homens, mormente os brancos, haja vista que estes figuram entre os contribuintes com maiores rendimentos.

Por outro ângulo, sistemas tributários altamente progressivos, bem como oferta de créditos fiscais reembolsáveis para trabalhadores de baixa renda, contribuem para reduzir as

²⁵⁵ SALVADOR, Evilásio. As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda. Brasília, 2014. p. 20. **INESC**. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wpcontent/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf. Acesso em: 05 jan. 2020.

²⁵⁶ BRASIL. Receita Federal. Grandes Números IRPF 2018 Exercício 2019. Brasília: Ministério da Fazenda. **Receita Federal**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-eaduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2020.

²⁵⁷ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996, p. 13-14.

desigualdades de gênero, haja vista que beneficiam as mulheres, que são mais vulneráveis socioeconomicamente.

4.4 Viés discriminatório de gênero na tributação sobre o consumo

Na seara da tributação sobre o consumo têm sido mais escassas as pesquisas desagregadas por gênero, o que decerto torna a análise mais complexa. Por outro lado, outra dificuldade na análise dos vieses implícitos em tal base de incidência decorre de padrões de consumo diferenciados entre homens e mulheres, tendo em vista que muitos desses bens são adquiridos a partir de decisões que levam em consideração um agregado familiar composto por ambos os sexos.

Dada a genealogia da tributação sobre o consumo, a incidência de alguma variável do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ou sobre outro imposto sobre o consumo apresenta um impacto econômico que tende a recair sobre o consumidor final. Consoante Stotsky²⁵⁸, nesses tributos, a despeito de inexistir discriminação explícita, já que não há diferença de alíquotas se o consumidor for homem ou mulher, isso não significa que haja neutralidade em relação ao gênero, já que podem ostentar discriminações implícitas.

Uma das formas de discriminação implícita na tributação sobre o consumo pode decorrer da instituição de benefícios fiscais incidentes sobre determinados produtos. Esta discriminação ocorre através da escolha da cobertura do imposto de base ampla, já que, embora tenham a intenção de tributar uma ampla definição de consumo, normalmente fornecem isenções ou tributação reduzida em algumas formas de consumo ou bens, o que induz a algum viés implícito de gênero nesses tributos²⁵⁹.

Nesse contexto, tendo em vista a repercussão econômica dos tributos sobre o consumo, que afeta o consumidor final, pertinente analisar a discriminação implícita no que toca ao padrão de consumo, investigando como o aumento ou a redução de alíquotas afeta tais relações. O viés implícito pode surgir dos diferentes padrões de consumo de homens e mulheres, mormente quando ocupam a posição de chefe de família, visto que, embora uma casa possa ser compartilhada por ambos, eles derivam da utilidade do consumo separadamente.

²⁵⁸ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996, p. 13-14.

²⁵⁹ *Id. Ibid.*

Sobre o tema, Stotsky²⁶⁰ refuta a visão de que a tomada de decisão familiar decorre de um único agente maximizador de utilidade, já que esse conceito de “maximização da utilidade doméstica” levaria à conclusão de que não há viés implícito, uma vez que os benefícios do consumo dos membros da família não podem ser separados na função de utilidade e a divisão entre os diferentes membros é irrelevante. Trata-se, outrossim, de noção claramente irrealista enquanto descrição do comportamento doméstico.

Nesse cenário, a premissa das teorias econômicas no sentido de que homens e mulheres agem da mesma forma no que se refere à decisão sobre o consumo, ou seja, na direção de maximizar a utilidade doméstica, se mostra irreal e enviesada, haja vista que as pesquisas mais atuais trazem a constatação de que há entre homens e mulheres um padrão de consumo diferenciado, de sorte que a forma como os bens e serviços são tributados, assim como os incentivos e desonerações fiscais em tal seara, irá impactar de forma distinta na vida de cada um deles, com potencial de trazer vieses implícitos de gênero.

Ademais, sistemas tributários que priorizam principalmente a incidência tributária sobre o consumo oneram mais as mulheres, dado que estas têm propensão marginal a consumir mais do que os homens, bem como em razão da constatação de que quanto menor a renda maior é o gasto proporcional em consumo. Segundo Maria de Lourdes Sanches:

Impostos indiretos se aplicam a atividades sem considerar a capacidade de pagamento das pessoas, o que significa que as pessoas dos quintis mais pobres da população têm de alocar uma proporção maior de sua renda para pagar esses impostos. Como as mulheres estão sobre-representadas entre as pessoas com renda mais baixa, esse tipo de imposto carrega um viés de gênero implícito devido à pobreza monetária ou de renda (CEPAL, 2019). Os principais vieses de gênero implícitos estão relacionados à carga tributária que deriva dos padrões de consumo de homens e mulheres²⁶¹.

No Brasil, consoante já registrado, a partir dos estudos de Stotsky, evidencia-se que a tributação incidente sobre o consumo, dado seu caráter regressivo, constitui uma hipótese de discriminação implícita, já que impacta de forma mais gravosa a vida das mulheres, em razão das desigualdades persistentes. O sistema tributário é parte integrante dessa estrutura desigual. Há uma inversão em relação ao modelo que deveria ser adotado, ou seja, uma tributação progressiva. A respeito do tema, Murphy e Nagel²⁶² lecionam que, para se avaliar a questão

²⁶⁰ STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996, p. 13-14.

²⁶¹ SÁNCHEZ, Maria de Lourdes. *La política fiscal con enfoque de género en países de América Latina, serie Macroeconomía del Desarrollo*, n. 217 (LC/ TS.2021/105), Santiago- CEPAL, 2021.

²⁶²MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2^a ed., São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021, p.6.

atinente à progressividade de um determinado sistema tributário, os valores sociais mais importantes que devem ser levados em conta são os que medem a igualdade e desigualdade.

Outra face dessa discriminação implícita no mercado de consumo, consoante visto, se apresenta na precificação diferenciada em razão do gênero, ou seja, o chamado *pink tax* ou “tributo rosa” que, apesar de não se tratar de um tributo, traz desdobramentos na seara tributária, na medida em que aumenta a base de cálculo sobre a qual incidirá toda tributação sobre o consumo.

Sob outra perspectiva, consoante será abordado mais à frente no capítulo 6, há ainda o desrespeito ao princípio da seletividade no que se refere à tributação dos produtos voltados ao público feminino, cujas alíquotas estão em descompasso com o mandamento constitucional que estabelece uma graduação de acordo com a essencialidade. Tal constatação denota uma discriminação de gênero, na medida em que evidencia uma tributação mais gravosa, ainda que não haja uma intenção expressa e deliberada nesse sentido. De fato, as alíquotas incidentes sobre produtos femininos deixam explicitado o total desconhecimento do que de fato é essencial dentro do padrão de consumo e das necessidades femininas.

Nesse cenário, tendo em conta a neutralidade em relação à perspectiva de gênero, pode-se constatar que a discriminação implícita é a forma mais usual através da qual o Direito Tributário manifesta os vieses discriminatórios, chancelando as desigualdades entre homens e mulheres.

4.5 Os impactos da construção de gênero no perfil diferenciado de consumo entre homens e mulheres

Consoante já destacado, uma das grandes dificuldades quando tratamos de tributação fazendo um recorte de gênero se refere à escassez de levantamentos de dados empíricos relacionados ao consumo, que tomem como parâmetro as necessidades e decisões individuais de homens e mulheres, especialmente quando ocupam a posição de chefes de família.

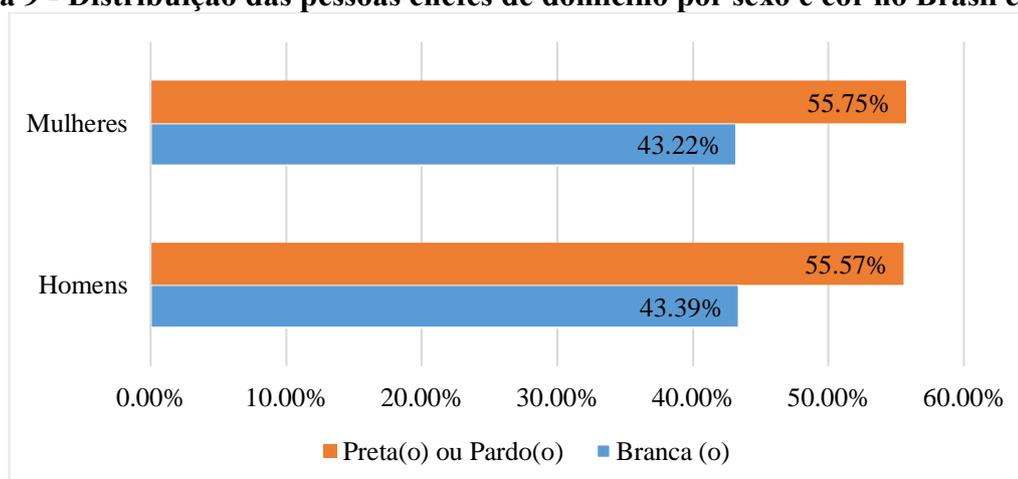
Nesse cenário, a partir dos dados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2017 a 2018 e dos os dados das declarações de imposto de renda 2020, o estudo intitulado *Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018*, elaborado por Cristina Pereira Viecelli e Róber Iturriet Avila²⁶³, traz uma análise voltada a aferir se a política tributária reforça as desigualdades de gênero e classe no Brasil.

²⁶³ VIECELLI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr.2023.

Vale registrar que não há uma uniformidade entre os países no que se refere ao critério para definir quem efetivamente é o chefe da família. A expressão “chefe de família” que foi utilizada pela POF de 2017 a 2018, tem como norte a “pessoa de referência”, classificada pelos próprios entrevistadores a partir de critério relativo à pessoa responsável pelo pagamento de uma das seguintes despesas: aluguel, prestação de imóvel ou outra despesa de habitação. Por outro lado, em não sendo preenchido nenhum critério, a pessoa é classificada pelos próprios moradores e, em havendo mais de um, é definido dentre os (as) indicados(as) por aquele(a) que tem maior idade.²⁶⁴

Nessa toada, as mudanças demográficas, as transformações no mercado de trabalho, assim como a mudança no perfil das famílias ocorridas nos últimos tempos trouxeram impactos no papel das mulheres como chefes de família. Com efeito, para ilustrar tal afirmativa, vale consignar que, segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD-IBGE)²⁶⁵, em 1995, apenas 22,9% das famílias eram chefiadas por mulheres. Em 2020, o percentual passou para 46,35%. Registre-se que dentre as chefes de família 56% são mulheres pretas e pardas e 43% são brancas.

Figura 9 - Distribuição das pessoas chefes de domicílio por sexo e cor no Brasil em 2020



Fonte: Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018. Elabora própria (2023).

Outro dado preocupante trazido pelo mencionado estudo é a constatação de que as mulheres figuram como maioria dos arranjos formados por responsáveis sem cônjuge e com filhos de até 14 anos, correspondendo a 91,96% do total de arranjos nesse formato. Dentre elas, 67,83% são pretas e 31,37% brancas. Demais disso, a proporção de pessoas que recebem até

²⁶⁴IBGE. Pesquisa de orçamentos familiares, 2017-2018: primeiros resultados. Rio de Janeiro, 2019. **IBGE**. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101670>. Acesso em: 02 abr. 2023.

²⁶⁵VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

um quarto de salário-mínimo e mais de um quarto a meio salário mínimo é maior entre a população que vive em domicílios monoparentais femininos chefiados por mulheres, mormente negras.

Os arranjos formados por responsável sem cônjuge e com filhos até 14 anos correspondem a 6,57% do total da população e 57,7% possuem renda per capita de até meio salário-mínimo. Por outro lado, as famílias chefiadas por mulheres negras, correspondem a 4,10% do total da população e 64,7% das pessoas nesses arranjos recebem até meio salário-mínimo.²⁶⁶ Todos esses aspectos trarão impactos no perfil de consumo por gênero. Veja-se:

Tabela 2 - Proporção de pessoas por classe de rendimento per capita, segundo arranjos familiares, Brasil 2020

Coluna1	Total (1000 pessoas)	Proporção da população	Até 1/4 de salário mínimo	Mais de 1/4 a 1/2 salário mínimo
	211.021	100%	10,5	18,7
Unipessoal	10.655	5,05%	7,6	2,9
Casal sem filho (4)	27.913	13,23%	4,3	7,1
Casal com filho (s)	123.692	58,62%	11,1	21,6
Responsável sem cônjuge e com filho (s) até 14 anos	13.871	6,57%	25,8	31,9
Mulher sem cônjuge e com filho (s) até 14 anos (1)	12.756	91,96%	26,5	32,4
Mulher branca sem cônjuge e com filho (s) até 14 anos (2)	4.002	31,37%	18,4	27,7
Mulher preta ou parda sem cônjuge e com filho (s) até 14 anos (3)	8.652	67,83%	30,2	34,5
Outros	34.889	16,53%	7,9	17,1

Fonte: Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018. Elabora própria (2023).

Nessa perspectiva, consoante visto alhures, o trabalho realizado por Stotsky já sinalizava para a existência de vieses implícitos de gênero na tributação, tendo como parâmetro o perfil diferenciado de consumo, os quais decorrem da construção social de gênero, onde a mulher é impactada pelo trabalho de reprodução, assim como tarefas domésticas e de cuidados. Nesse contexto, procurando entender o perfil de homens e mulheres quando ocupam a posição de chefe de família, a POF de 2017 a 2018, traçou um padrão por gênero.

Restou constatado que as mulheres chefes de família utilizam maior percentual de sua renda mensal no consumo de itens básicos, como alimentação, vestuário, habitação, higiene

²⁶⁶ VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018.** São Paulo, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

e cuidados pessoais e bens direcionados ao cuidado com a saúde. Por outro lado, os homens, comparativamente, despendem maior parcela da renda com itens relacionado ao transporte, bebidas, fumo e aumento do ativo (aqui entram aquisições imobiliárias e os investimentos em geral).²⁶⁷

Nesse cenário, as desigualdades no perfil das despesas tendem a reforçar a disparidade de renda entre os sexos, tendo em vista que as famílias chefiadas por mulheres despendem maior parcela da renda em bens de consumo voltados para a manutenção do agregado familiar e menor percentual em investimentos e aumento do ativo, isso traz reflexos na forma como serão impactadas com a tributação. Ademais, vale consignar que, mesmo quando assumem o posto de chefe de família, as mulheres têm ainda uma maior sobrecarga, haja vista o acúmulo com o trabalho doméstico, reprodutivo e de cuidado. Veja-se o comparativo.

Tabela 3 - Carga Tributária por tipo de despesas das famílias chefiadas por homens e mulheres, Brasil, 2017-2018 – (% da renda)

Categoria de despesas	Total	Mulheres	Homens
Alimentação	3,3	3,46	3,2
Habitação	3,03	3,33	2,87
Vestuário	1,08	1,15	1,04
Transporte	2,55	2,17	2,76
Higiene e cuidados pessoais	1,17	1,29	1,1
Assistência à saúde	0,94	1,02	0,89
Educação	0,62	0,59	0,63
Recreação e cultura	0,43	0,45	0,42
Fumo	0,15	0,17	0,13
Serviços pessoais	0,16	0,18	0,15
Despesas diversas	0,36	0,35	0,36
Outras despesas correntes	7,36	6,51	7,84
Impostos	4	3,43	4,32
Contribuições trabalhistas	2,98	2,78	3,1
Aumento do ativo	0,15	0,12	0,16
Aquisição de imóveis	0,09	0,07	0,11
Diminuição do passivo	0,51	0,51	0,5
Total	21,8	21,32	22,07
Total sem impostos diretos	14,72	15,05	14,55
Impostos diretos	7,08	6,27	7,52

Fonte: Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018. Elabora própria (2023).

Segundo os dados da Tabela 3, no que toca especificamente à tributação sobre o consumo, a carga tributária das famílias chefiadas por mulheres girou em torno de 15,05%, ou seja, superior à masculina, cuja carga é de 14,55%. Já a carga tributária total das mulheres

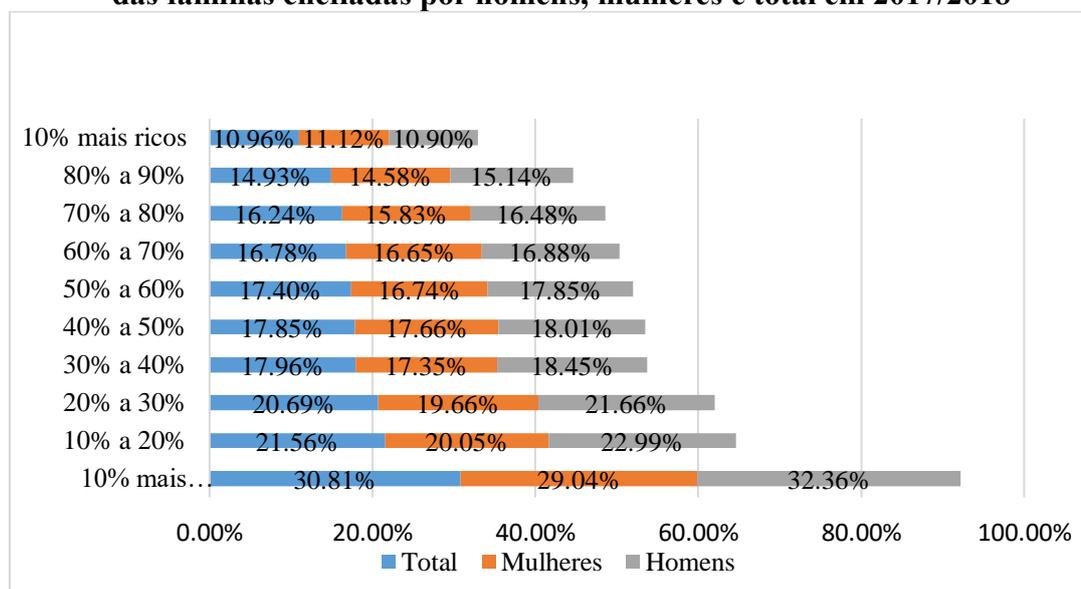
²⁶⁷ VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

representantes dos domicílios é de 21,32%, comparando com 22,07% da masculina. Esta diferença ocorre em virtude dos homens pagarem maior carga tributária em relação aos tributos diretos.

Para entender melhor a diferença nas despesas com pagamento de tributos diretos, vale trazer novamente à colação os dados da Receita Federal a respeito das declarações de imposto de renda, os quais apontam que em 2020 foram registradas 31.632.157 declarações, deste total, 216.133 foram declarações conjuntas, ou seja, representam menos de 1% do total de declarações. Por outro lado, o comparativo das declarações de renda por sexo indica desigualdade entre homens e mulheres no que se relaciona à proporção de declarantes, o que corrobora uma iniquidade de gênero quanto aos rendimentos e propriedade de bens, já que 56,25% dos declarantes individuais eram homens e 43,74% eram mulheres, 1% não foi identificado²⁶⁸.

A fim de aprofundar o entendimento em relação ao impacto da tributação sobre o consumo, a pesquisa traz o cotejo entre a participação dos impostos indiretos e a renda das famílias chefiadas por homens e mulheres. Vejamos o comparativo:

Figura 10 - Participação dos impostos indiretos em relação ao total das rendas das famílias chefiadas por homens, mulheres e total em 2017/2018



Fonte: Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018. Elabora própria (2023).

A Figura 10 mostra que a maior parcela de impostos indiretos, segundo a renda e chefia familiar, são pagos pelas famílias chefiadas por homens que ocupam a camada dos 10% mais pobres. De fato, em tal grupo, as famílias despendem 32,36% da renda em impostos indiretos.

²⁶⁸ BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Dados abertos. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos>. Acesso em: 02 abr. 2023.

No caso das famílias chefiadas por mulheres, as mais pobres também são as que pagam maior percentual de impostos, despendendo em média 29,04% da renda em impostos indiretos, ocupando a segunda posição no grupo que paga maior carga tributária indireta. À medida que o padrão remuneratório vai aumentando, os grupos que ocupam as posições mais altas despendem menor parcela da renda.

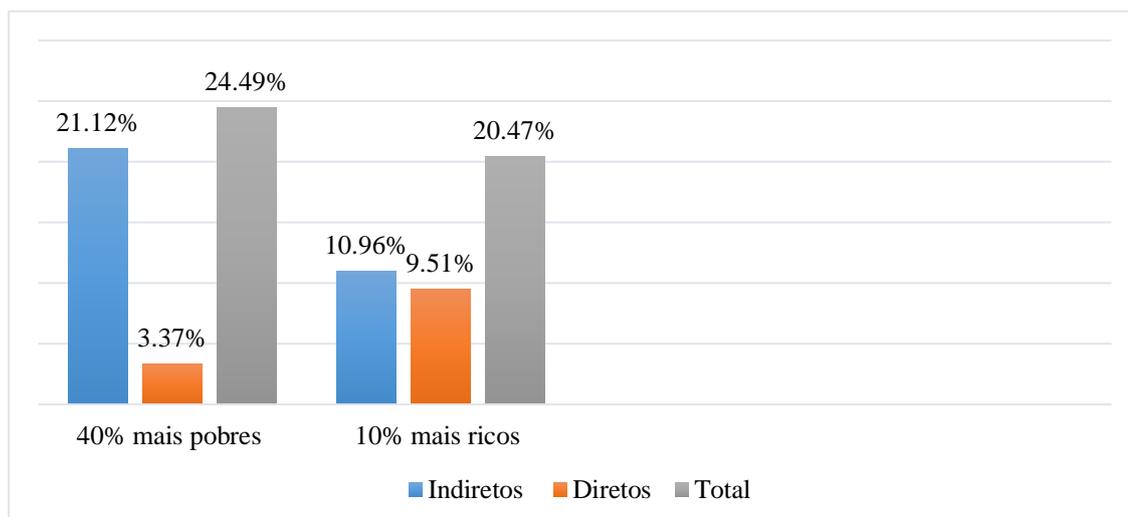
Vieceli, e Ávila²⁶⁹ registram que os dados relativos aos impostos indiretos demonstram que a forma como o país institui o seu desenho tributário reforça as desigualdades de gênero e classe, já que há maior participação de famílias chefiadas por mulheres nas camadas inferiores, de forma que mesmo pagando alíquotas menores em quase todos decis de renda, elas são proporcionalmente mais penalizadas pela regressividade tributária. A maior diferença, entretanto, está relacionada à classe, devido à disparidade dentre as alíquotas pagas pelos 10% na base e no topo.

Ademais, a gráfico 10 mostra que as famílias chefiadas por mulheres dos decis de renda mais elevados, que compreendem aos 10% mais ricos, gastam 11,12% da renda em impostos indiretos, ao passo que as chefiadas por homens no mesmo decil de renda despende 10,90% da renda nos referidos impostos. Assim, fazendo o cotejo entre os dois extremos da distribuição de renda, as famílias mais pobres despendem quase 20 pontos percentuais a mais do que as mais ricas em impostos indiretos.

A carga tributária, indubitavelmente, a partir da análise do perfil de consumo, denota uma repercussão econômica mais gravosa para os mais pobres. Vejamos o comparativo que considera a tributação direta e indireta tendo como parâmetro o total de impostos na renda das famílias 40% mais pobres e 10% mais ricas.

Figura 11 - Participação do total de impostos na renda das famílias 40% mais pobres e 10% mais ricas, 2017/2018

²⁶⁹ VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018.** São Paulo, 2023, p. 19.. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abri. 2023.



Fonte: Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018. Elabora própria (2023).

De acordo com a Figura 11, observar-se que, a despeito dos 40% mais pobres gastarem apenas 3,37% da renda auferida com impostos diretos, a tributação indireta representa 21,12% e a carga total chega a 24,49%. Já os 10% mais ricos gastam 9,51% da renda com tributos diretos e 10,96% com indiretos, de forma que despendem 20,47% no total. Logo, os 40% mais pobres comprometem mais de sua renda com tributos do que os 10% mais ricos, o que é uma grave distorção tributária, que reforma a regressividade do nosso sistema.

Com base na pesquisa realizada, Vieceli e Avila²⁷⁰ registram que, apesar de no caso de domicílios chefiados por homens haver uma maior carga tributária indireta, no comparativo com os lares chefiados por mulheres nos mesmos decis de renda, tal fato se explica pelo padrão de consumo, devido às despesas com combustíveis, aquisição e manutenção de veículos, serem mais elevadas em comparação com as despesas assumidas pelas mulheres, quando chefes de família. Ademais, há maior incidência de mulheres chefes de família em domicílios mais pobres.²⁷¹

De fato, aqui vale reiterar que, de acordo com Tabela 2, a proporção de pessoas que recebem até um quarto de salário-mínimo e mais de um quarto a meio salário mínimo é maior entre a população que vive em domicílios monoparentais femininos chefiados por mulheres, o que ratifica uma maior vulnerabilidade econômica e maior propensão à pobreza de tal grupo social, tendo em conta toda a carga de sustento do agregado familiar sem ajuda de um companheiro/cônjuge.

²⁷⁰ VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018.** São Paulo, 2023, p. 20. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

²⁷¹ *Id. Ibid.*

Por outro lado, as famílias chefiadas por mulheres que se encontram nos decis inferiores possuem a segunda maior proporção de impostos indiretos sobre renda quando comparadas com os demais decis, independente do sexo da chefia familiar. Neste sentido, a regressividade tributária incidente sobre os impostos indiretos, especialmente no grupo dos 40% mais pobres da pirâmide social (Figura 11), impacta fortemente as mulheres, principalmente as mais vulneráveis à pobreza, como mães solteiras e mulheres negras²⁷².

Nota-se que o perfil de consumo de homens e mulheres tem uma conexão com os estereótipos estabelecidos socialmente, na medida em que há maior incidência de homens que movimentam ativos financeiros, que são proprietários de veículos, imóveis e terras. Tal cenário traz impactos inclusive no total de tributos pagos, já que os homens pagam mais tributos diretos, não obstante as alíquotas efetivas de imposto de renda pagas pelas mulheres serem superiores às masculinas.

Nessa perspectiva, fica evidenciado que o perfil diferenciado nos padrões de consumo por gênero, dentro de um sistema tributário regressivo, tem acentuando os vieses implícitos de gênero na tributação, afetando sobremaneira as mulheres, dada a sua vulnerabilidade econômica, afetando os níveis de bem-estar de toda a família, de forma que ao se pensar em reduzir desigualdades sociais a partir dos tributos, o ideal seria reduzir impostos sobre itens básicos de consumo e aumentar os impostos diretos, especialmente sobre renda, patrimônio e herança.

4.6 Igualdade de gênero e tributação: uma análise a partir de comparativos com países da OCDE

A fim de alargar o debate a respeito do entrelace entre tributação e gênero, se mostra pertinente investigar a postura de diversos países sobre tal temática. Para tanto, dado o ineditismo, analisaremos o relatório da OCDE *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*²⁷³, publicado em 2022, que também lançou mão dos trabalhos de Janet Stotsky, especialmente a respeito dos vieses de gênero na tributação. Vale desde já ressaltar que o relatório aborda diferentes aspectos relacionados à desigualdade de gênero e tributação. Ocorre que, por questões metodológicas, serão destacados apenas os pontos que se conectam com a presente pesquisa.

Trata-se de relatório de caráter transnacional voltado a analisar as abordagens nacionais para a política tributária, a partir de um olhar voltado à perspectiva e resultados de gênero, o que

²⁷² *Id. Ibid.*

²⁷³ OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

abarcando avaliações de preconceitos explícitos e implícitos na legislação, reformas da política tributária para melhorar a equidade de gênero e processos políticos e prioridades, abrangendo 43 países do G20 e da OCDE. Demais disso, o relatório foi apresentado aos Ministros das Finanças e Governadores dos Bancos Centrais do G20, como parte dos esforços da OCDE para integrar a igualdade de gênero no debate econômico e tributário.

Nesse contexto, o estudo tem por escopo colocar luz nas perspectivas dos países sobre a relevância da questão de gênero e em que medida tal temática deve ser levada em consideração no processo de desenvolvimento da política tributária. Ademais, busca aferir se os países tem abordado preconceitos de gênero explícitos e implícitos em sua política fiscal e a disponibilidade de dados com marcadores de gênero. Parte-se da premissa de que a promoção da equidade de gênero e a maior participação econômica das mulheres devem ser colocadas como metas de direitos humanos para muitos governos e organizações internacionais, conforme refletido nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), de sorte que a tributação desempenha papel fundamental para cumprimento dessas diretrizes.

Destaca-se que, para além dos compromissos internacionais assumidos e dos direitos humanos, trabalhar para economias mais inclusivas nas quais as mulheres participem plenamente também é importante para o crescimento econômico, já que a perda associada à discriminação de gênero traz como consequência a redução da produtividade total dos países, na medida em que a diminuição do nível de educação e participação do trabalho feminino foi estimada pela OCDE em até US\$ 12 trilhões, uma média de 16% do PIB global em 2016²⁷⁴.

Nesse propósito, a OCDE tem se engajado na luta pela igualdade de gênero como parte integrante de uma agenda e de um projeto de política tributária de crescimento inclusivo, destacando que a isonomia em tal seara pode gerar benefícios econômicos substanciais, pode ter impactos materiais no incentivo ou desencorajamento da participação na força de trabalho ou no seu impacto sobre o empreendedorismo e nas decisões de investimento, assim como no bem-estar dos cidadãos, trazendo reflexos no rendimento disponível, no consumo e na riqueza²⁷⁵.

O Estudo da OCDE *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches* corrobora, na linha defendida por Stotsky, consoante registrado alhures, que o viés explícito esteve, ao longo dos tempos, relacionado ao imposto de renda pessoal, bem como que os vieses implícitos podem ocorrer em todos os diferentes tipos de impostos, incluindo a

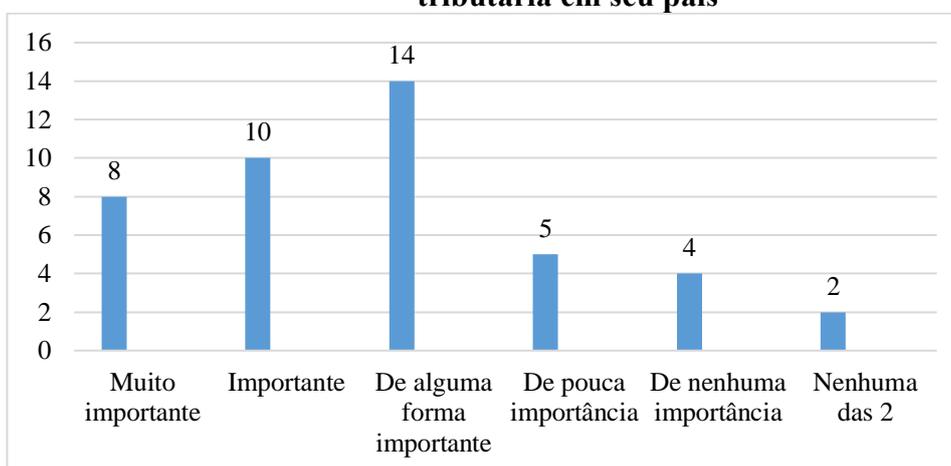
²⁷⁴ OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, OECD, 2022, p.8. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

²⁷⁵ *Id. Ibid.*, p.8.

tributação sobre o trabalho/folha de salários, consumo e impostos sobre o capital, sendo uma decorrência da interação do sistema tributário com os diferentes níveis de renda auferida por homens e mulheres, assim como em razão de decisões de consumo e expectativas sociais distintas para cada gênero²⁷⁶.

É cediço que a política tributária pode ser uma ferramenta para contribuir para a igualdade de gênero. De fato, os ODS exigem que os países assegurem que os esforços e recursos internos sejam alocados nesse sentido, de forma que as considerações de gênero devem ser incluídas no desenho da política tributária. Nesse cenário, o relatório constatou que 32 dos 43 países (74%) relataram ser importante a consideração do gênero na política fiscal²⁷⁷. Veja-se na figura 12:

Figura 12 - Quão importante são as considerações de gênero no desenho da política tributária em seu país



Fonte: OCDE (2022). Elaboração própria (2023).

Os países também foram instados a responder se o objetivo da política tributária deveria visar a neutralidade de gênero ou ir além, considerando o uso do sistema tributário para compensar as distorções de gênero existentes na sociedade. Em relação a tal questionamento, três quartos dos países (32 países ou 74% dos países entrevistados) responderam que o sistema tributário deve buscar a neutralidade de gênero. Entre este grupo de países, vários indicaram a importância de buscar melhorar a igualdade de gênero na sociedade fora do sistema tributário, ou seja, através de outras ações governamentais, por exemplo implementando políticas públicas de redução de desigualdades de renda ou através de programas sociais²⁷⁸.

²⁷⁶ *Id. Ibid.*, p.6.

²⁷⁷ OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022, p.14. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 01 mai. 2023

²⁷⁸ *Id. Ibid.*

Em contrapartida, alguns países registraram que o sistema tributário deveria ter como objetivo a redução ou compensação dos vieses discriminatórios existentes. A Áustria e a Bélgica destacaram que isso se enquadra em políticas estratégicas que objetivam maior igualdade entre homens e mulheres na formulação de políticas. Islândia, Portugal, Espanha e Suíça registraram o papel do sistema tributário tanto a neutralidade de gênero quanto na redução de preconceitos²⁷⁹.

Os países também foram solicitados a relatar se sua composição tributária tem ou não impacto na igualdade de gênero. Em relação a tal questionamento, vinte e três países (53%) registraram que sua composição tributária era neutra. Interessante pontuar que diversos países entenderam que os impactos do sistema tributário sobre os resultados de gênero são decorrentes do formato dos impostos e não da composição tributária em si. Finlândia, Noruega e Portugal consignaram que, não obstante o sistema tributário se apresente neutro, vale observar que a sua interação com diversos elementos e variantes sociais pode não ser.

No que se refere aos impactos negativos do mix de impostos sobre a igualdade de gênero, vale destacar algumas observações feitas por países envolvidos na pesquisa²⁸⁰:

a) Argentina destacou que o IVA tem um peso maior sobre as mulheres, que estão super-representadas nos decis de renda mais baixa. Cabe assinalar que o IVA e os impostos de renda (corporativos e individuais) representam mais de 50% das receitas fiscais na Argentina;

b) A Estônia registrou que, embora o impacto do mix da carga tributária não seja claro, é provável que a prevalência da propriedade masculina de negócios e ativos de investimento no grupo de distribuição de renda mais rico leve à percepção de que tal grupo ostenta vantagem fiscal, haja vista que a renda da propriedade empresarial e os investimentos suportam uma carga tributária menor, em comparação com o trabalho;

c) A França consignou que a política fiscal pode trazer reflexos na igualdade de gênero no mercado de trabalho, já que a tributação familiar pode reduzir os incentivos para segunda fonte de renda trabalhar, registrando que em casais de sexo diferente que são casados ou em união civil, 78% da segunda fonte de renda são mulheres (de acordo com o Instituto Nacional Francês de Estatística e Estudos Económicos);

d) Os Países Baixos declararam que a combinação entre impostos individuais e impostos domésticos pode afetar a divisão do trabalho no lar;

²⁷⁹ *Id. Ibid.*

²⁸⁰ OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022, p.14. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 01 mai. 2023.

e) O Reino Unido declarou que, nos casos em que as mulheres têm maior probabilidade de exercer determinados tipos de atividades económicas que são tributadas de forma diferente ou não são elegíveis para incentivos, o impacto global da tributação pode diferir de acordo com o gênero, embora o impacto da tributação de diferentes setores sobre as mulheres não seja avaliado. Um exemplo seriam as deduções fiscais para empresas com maquinaria pesada, que beneficiam desproporcionalmente os homens.

No tocante à incorporação do gênero em seu desenho fiscal, vinte e dois dos 43 países (51% dos entrevistados) indicaram que as políticas ou reformas tributárias em seus sistemas tributários foram implementadas com a equidade de gênero, constituindo uma das principais justificativas para a decisão política. Dezesete países indicaram que as reformas não foram implementadas com a equidade de gênero como meta e quatro países não responderam a esta pergunta²⁸¹, conforme mostra a Tabela 4.

Tabela 4 - Alguma política/medida ou reforma tributária foi implementada com equidade de gênero constituindo uma das principais justificativas para a decisão política

Resposta	Número	Percentual	Países
SIM	22	51%	Argentina; Bélgica; Estônia; França; Islândia; Indonésia; Irlanda; Israel; Itália; Quênia; Luxemburgo, México; Holanda; N Saudita; África do Sul; Espanha; Suécia; Suíça; Ucrânia; Uruguai; Estados Unidos
NÃO	17	40,50%	Austrália; Áustria; Brasil; Canadá; Costa Rica; Croácia; Finlândia; Alemanha; Hungria; Montenegro; Nova Zelândia; Peru; Romênia; São Marinho; Tunísia; Re

Fonte: OECD (2022). Elaboração própria (2023).

Entre os países que concretizaram reformas tributárias buscando equidade de gênero, observa-se que a maioria implementou mudanças no que se refere às regras do imposto de renda, onde foram concedidos deduções e incentivos fiscais, mormente para quem tem dependentes, assim como foram promovidas políticas fiscais de redução da tributação de casais das alíquotas marginais efetivas para segunda fonte de renda, incluindo uma expansão do crédito de imposto de renda.

Ademais, foram adotadas medidas voltadas à inserção das mulheres no mercado de trabalho, entre elas cita-se o crédito fiscal para cuidados com crianças e dependentes, que foi introduzido nos Estados Unidos em 1976 para melhorar os incentivos de trabalho para as famílias. A Arábia Saudita implementou o *Plano Horizontal Visão 2030*, que busca capacitar as mulheres e aumentar sua participação na força de trabalho, incluindo o pagamento de um

²⁸¹ OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022, p.16. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

subsídio mensal às mulheres divorciadas, desde que cumpridas determinadas condições e a concessão de um subsídio especial de transporte²⁸².

Em relação à tributação sobre o consumo, objeto da presente pesquisa, registrou-se significativo progresso. De fato, a Bélgica adotou um decreto real em 10 de dezembro de 2017, introduzindo uma taxa reduzida para produtos de higiene feminina. A França promulgou uma medida semelhante a partir de 1º de janeiro de 2016. A Austrália (a partir de 2019), o México (a partir de 1º de janeiro de 2022) e a África do Sul também aplicam alíquota zero em produtos sanitários, que também estão sujeitos a taxas reduzidas no Quênia e Islândia. Nos Estados Unidos, diversos Estados estão considerando excluir produtos de higiene feminina da base do imposto sobre vendas²⁸³.

Em relação à percepção de vieses discriminatórios de gênero, o estudo da OCDE mostra que, no que se refere aos vieses explícitos, 7 dos 43 países entrevistados registraram casos de preconceito explícito nos seus atuais sistemas fiscais (Argentina, Hungria, Irlanda, Israel, África do Sul, Espanha e Suíça). Tais iniquidades ainda persistem, segundo relatam estes países, principalmente no imposto de renda, seja em razão da sistemática da declaração conjunta ou razão das deduções e créditos fiscais beneficiarem, em sua maioria, os homens.²⁸⁴

No que diz respeito aos vieses implícitos, uma média de dois terços dos países pesquisados (58%) relataram que não realizaram análises para identificar ou avaliar os vieses implícitos seu sistema tributário. Alemanha, Indonésia, Montenegro e San Marino registraram que planejam fazê-lo no futuro. Estados Unidos observaram que estudos sobre tópicos específicos abordaram vieses implícitos, a exemplo de estudos sobre alíquotas de impostos para segunda fonte de renda e crédito de imposto de renda auferido²⁸⁵.

Segundo o estudo, o número limitado de países que avaliaram o viés implícito se deve ao fato de que apenas metade dos países considera que existe um risco de viés implícito em seu sistema tributário (23 em 43), bem como em razão de um número limitado de países considerar questões de viés implícito no desenho da política tributária (19 de 43). Ademais, há uma ausência generalizada de orientação sobre como considerar ou testar o viés implícito no desenho da política tributária, o que pode ser corroborado através da contatação de que, entre os países pesquisados, apenas 16 de 43 (37%) indicaram que realizaram análises para identificar e/ou avaliar o viés implícito existente no sistema tributário.

²⁸² *Id. Ibid.*, p.16-17.

²⁸³ OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022, p.16. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

²⁸⁴ *Id. Ibid.*, p.21-23.

²⁸⁵ *Id. Ibid.*, p.23-25.

Nesta ordem de ideias, importante contribuição do estudo *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches* para a temática da tributação e gênero se reflete na compilação de cinco espécies de vieses implícitos de gênero percebidas por 53% dos países pesquisados, os quais podem ser arrolados da seguinte forma²⁸⁶:

a) Vieses implícitos devido à diferença nos níveis de renda entre homens e mulheres – Percebeu-se que os homens auferem rendimentos mais elevados do que as mulheres. Tal desigualdade também é observada no Brasil, consoante restou explicitado nas pesquisas trazidas no capítulo 3 desta pesquisa, onde foi escancarada a vulnerabilidade econômica da mulher no mercado de trabalho. Assim, a regressividade da carga tributária tende a afetar de forma mais severa os mais pobres. De outro lado, sistemas fiscais progressivos, bem como créditos fiscais reembolsáveis para pessoas com menores rendimentos, contribuem para reduzir as desigualdades de gênero;

b) Vieses implícitos em virtude da diferença na natureza da renda entre homens e mulheres – O estudo evidenciou que homens auferem maior rendimento de capital no comparativo com as mulheres, de sorte que a tributação preferencial abre espaço para um viés implícito em favor dos homens, já que as alíquotas efetivas sobre tal base de incidência é menor em relação às incidentes sobre o trabalho. No Brasil, o cenário é ainda mais agravado, haja vista que sequer há tributação sobre lucros e dividendos, recebidos majoritariamente por homens, que se beneficiam da referida não incidência tributária sobre tal base. Por outro lado, tendo em vista que as mulheres estão nas menores faixas de rendimento, terminam utilizando a quase totalidade de sua renda em bens de consumo de utilidade básica para o agregado familiar, de sorte que não há sobras a serem aplicadas no aumento de capital;

c) Vieses implícitos decorrentes da consideração da unidade fiscal – O relatório destaca que tributar as famílias em vez dos indivíduos tem potencial para criar preconceitos implícitos, haja vista que a declaração conjunta impõe uma elevada carga fiscal à renda secundária da família, sendo mais provável que seja uma mulher que auferir tais valores. Assim, apesar da maioria dos países já terem promovido reformas em relação à apresentação conjunta de IRPF, alguns sistemas tributários ainda conservam a obrigatoriedade de tal forma de declaração de ajuste anual. Por outro lado, mesmo nos sistemas que aceitam a declaração de IRPF individual, ainda persistem algumas isenções e créditos fiscais para família, de sorte que usualmente são usados pelo cônjuge que auferir maior renda, dentro da ideia de maximização de utilidade para o agregado familiar;

²⁸⁶ *Id. Ibid.*,p.25-25.

d) Vieses implícitos decorrentes da diferença de padrões de consumo entre homens e mulheres – O relatório ratifica a necessidade de que produtos essenciais, a exemplo de alimentos, medicamentos e serviços educativos, sejam tributados com as menores alíquotas, haja vista que a tributação indireta tem potencial de trazer viés de gênero, o que decorre dos diferentes padrões de consumo e da própria regressividade do sistema. Aqui vale destacar que, não obstante o Brasil não ter participado da pesquisa, nossa Constituição garante que a tributação sobre o consumo deve ser guiada pela seletividade, em função da essencialidade, a fim de garantir dignidade e igualdade a todos, consoante será visto mais à frente;

e) Vieses implícitos conectados à diferença de papéis sociais ocupados por homens e mulheres – Tal ponto de análise se concentrou na distribuição do trabalho de cuidado com integrantes da família. O estudo corroborou as pesquisas trazidas no capítulo 3, ou seja, as mulheres assumem uma carga maior no cuidado com os membros da família em relação aos homens, de sorte que podem, em tese, ter mais acesso a benefícios fiscais sobre custos relativos a creches e outros gastos infantis. Entretanto, vale deixar consignado que, apesar de tal viés parecer aparentemente beneficiar as mulheres, trata-se de premissa que precisa ser analisada à luz do sistema tributário como um todo, haja vista que nem sempre o governo oferece um sistema digno de creches, por exemplo, de sorte que as mulheres precisam despende alguns valores para que possam usufruir de tais espaços, enquanto laboram fora de casa;

Nesta esteira, o relatório ressalta que se deve analisar todos os desdobramentos socioeconômicos dos papéis assumidos por homens e mulheres, mormente suas implicações para o ingresso da parcela feminina no mercado de trabalho e na assunção de cargos de chefia, postos de poder e cargos eletivos, de forma que, na mesma linha dos dados trazidos no capítulo 3, registra uma sub-representação da mulher em tais postos de trabalho, que é resquício dos papéis sociais destinados a ambos os sexos na construção social de gênero.

Por fim, apesar dos países que promovem uma pesquisa sobre o viés implícito no sistema fiscal centrarem os esforços da investigação no âmbito do sistema de imposto de renda, o estudo registrou que alguns países também identificaram a tributação do IVA como uma fonte potencial na constituição de viés implícito de gênero. Esta realidade tem sido evidenciada em países onde a tributação indireta constitui uma grande parte da base tributária. Nessa perspectiva, a Arábia Saudita e a Espanha indicaram o IVA como uma área com significativo risco de viés implícito de gênero²⁸⁷.

²⁸⁷ OECD. *Organisation For Economic Co- Operation And Development. Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022, p.24. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

Restou evidenciado que o viés implícito de gênero não é difundido entre os países de uma forma geral, o que torna tal análise ainda incipiente, a despeito da relevância da mesma na busca de uma tributação mais equânime, mormente tendo em vista a regressividade dos sistemas tributários de grande parte dos países mais pobres ou em desenvolvimento. Nesse contexto, a pesquisa destaca que o apoio de universidades e instituições acadêmicas é de grande utilidade nessas análises.

Por fim, a pesquisa da OCDE solicitou aos países que indicassem três principais prioridades para trabalhos futuros sobre política tributária, dentro do entrelace com questões de gênero, apresentando, para tanto, um rol de opções. A principal prioridade assinalada pelos países foi a consideração do impacto das concessões de créditos ou benefícios fiscais na equidade de gênero. A segunda prioridade mais comum foi a consideração do viés explícito para promover a equidade de gênero. Também foi colocado como prioridade a tributação da renda do trabalho, explorando o viés de gênero na riqueza e na herança, a tributação da renda do capital, bem como o impacto do IVA na equidade de gênero²⁸⁸.

O relatório fruto do estudo *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches* conclui que a igualdade de gênero tem sido considerada para maioria dos países envolvidos na pesquisa um fator de grande relevância no desenho da política tributária, de sorte que cerca de metade deles já implementou estratégias com tal desiderato em reformas tributárias específicas direcionadas a melhorar a equidade de gênero.

Nessa toada, apesar de poucos países terem notado exemplos de viés explícito de gênero em seus sistemas tributários, a maioria registrou que havia risco de viés implícito. Aqui vale reiterar que, da mesma que os vieses explícitos, os preconceitos implícitos de gênero na tributação, de maior dificuldade de percepção, apresentam potencial para agravar ou reduzir as desigualdades entre homens e mulheres, de sorte que se faz necessário que a política fiscal de qualquer país tenha um olhar atento a tais iniquidades, haja vista que esses fatores terminam por fazer cair por terra a chamada neutralidade tributária.

Por outro lado, o estudo da OCDE traz a constatação de que a maioria dos países tem acesso a alguns dados diferenciados por gênero para análise de políticas tributárias. Entretanto, tais dados concentram-se, majoritariamente, na renda e na participação de homens e mulheres no mercado de trabalho.

²⁸⁸ OECD. *Organisation For Economic Co- Operation And Development. Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022, p.39-40. OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

Nessa esteira, vale consignar que a ampliação dos dados e microdados de qualidade desagregados por gênero nas diversas bases de incidência são essenciais para o conhecimento dos impactos diferenciados da tributação na vida de homens e mulheres, o que possibilitará tirar da invisibilidade as diversas formas de discriminações enviesadas, facilitando a análise e a formulação de políticas públicas apropriadas, baseadas nas necessidades específicas dos vários grupos sociais.

Pode-se, outrossim, vislumbrar uma crescente preocupação dos países com a agenda relacionada à transversalização de gênero na tributação, mormente no que toca à tributação do trabalho, o impacto dos créditos e deduções fiscais, a tributação dos segundos rendimentos, a progressividade do sistema fiscal, os impactos do IVA e o reflexo das contribuições para a segurança social. A busca por um sistema tributário progressivo tem sido a tônica.

Os dados trazidos confirmam que a tributação não é neutra, bem como, ressalta a importância do desenho tributário de qualquer país considerar aspectos subjacente ligados à desigualdade de gênero, entre os quais cita-se, sem pretensão exauriente: a desigualdade de renda, combate à pobreza, regressividade do sistema, distribuição desigual das atividades não remuneradas, o que abarca serviços domésticas e de cuidado, menor representatividade feminina nos cargos políticos, de gestão e com maior poder de decisão, entre outros aspectos.

Tais dados demonstram que o Brasil ainda está na contramão da maioria dos países pesquisados, na medida em que, não fez ainda um atravessamento de gênero em sua política fiscal. Significa dizer que a tributação precisa exercer o seu papel coadjuvante no combate à desigualdade de gênero.

5. DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E SUAS DISTORÇÕES

5.1 A tributação sobre o consumo no Brasil e seu comparativo com a legislação internacional

A tributação sobre o consumo é um daqueles temas de grande complexidade no Direito Tributário, seja no âmbito nacional ou internacional.

No que se refere ao modelo de tributação sobre o consumo, pode-se registrar certas diferenças entre a sistemática adotada no Brasil e o sistema Europeu, no qual o chamado Imposto de Valor Agregado (IVA), assim como em relação ao modelo alternativo do Canadá (*refundable tax credits*), por exemplo.

Desde já vale destacar que há uma grande variação terminológica no que toca à tributação sobre o consumo. Com efeito, o próprio Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) também pode ser chamado de imposto sobre valor acrescido, sobre valor somado, bem como pode ser apresentado como um imposto geral sobre o consumo, sobre vendas ou sobre transações.

Em relação ao IVA, as dificuldades começam já na denominação do tributo, haja vista que, a despeito da denominação, o Imposto sobre o Valor Agregado não incide propriamente sobre o valor agregado do produto ou serviço. Com efeito, Jeferson Teodorovicz²⁸⁹, seguindo o magistério de Arlindo Correia, corrobora com a crítica doutrinária no sentido de que a designação “imposto sobre o valor acrescentado” (ou agregado) não condiz com a real sistemática do tributo. Em primeiro lugar, o autor destaca que o imposto não pretende tributar o valor acrescentado pelas empresas, mas sim o consumo final, o que ocorre por meio do fracionamento do preço pelos diversos estágios da cadeia de produção ou circulação da mercadoria ou serviço. Em segundo lugar, o valor acrescentado, tributado em cada fase, pode não ser o que um economista entende de tal expressão.

A técnica do valor agregado foi criada por Carl Friedrich Von Siemens por volta de 1919, não sendo imediatamente adotada. Em 1921, o imposto, nos moldes sobre valor agregado foi sugerido para integrar a legislação tributária nos Estados Unidos da América, sendo incorporado à Emenda n.º 21, apresentada pelo senador norte-americano Reed Smoot. Entretanto, o IVA foi adotado efetivamente na França em 1948, sendo difundido amplamente como modelo de tributo

²⁸⁹ TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional**: História, Teoria e Política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

sobre o consumo ao redor do mundo no final do século XX, em substituição ao imposto sobre a produção²⁹⁰.

Nesse cenário, vale registrar que atualmente o único país membro da OCDE que não adota o IVA são os Estados Unidos da América, que instituiu uma tributação sobre o consumo através do chamado *Retail Sales Tax*. A adoção do IVA em larga escala por diversos países, segundo Thiago Feital²⁹¹, é decorrência do ativismo do Fundo Monetário Internacional (FMI), que é agente global primário em reformas de políticas fiscais.

Fábio Canazaro²⁹² registra que a disseminação do IVA na Europa se intensificou no âmbito da Comunidade Europeia em razão da instituição da Primeira Diretiva do Conselho, que trouxe uma clara orientação aos Estados-membros, direcionado à adoção de um sistema comum de impostos sobre o valor agregado, objetivando harmonizar os impostos sobre o volume de negócios.

No âmbito da União Europeia, cabe destacar que a cessão de competências dos Estados às instituições comunitárias europeias não abarcou a matéria tributária em si, de sorte que cada país permaneceu com suas estruturas tributárias independentes. Entretanto, Canazaro²⁹³ destaca que, em razão dos objetivos estabelecidos pelos países que integram o bloco, consistentes em promover o progresso econômico e social equilibrado e sustentável, através da criação de um espaço sem fronteiras internas, com livre movimento de pessoas, mercadorias, serviços e capitais, bem como com base no princípio da subsidiariedade, elencado no art. 5º do Tratado da União Europeia, foi estabelecido um processo de aproximação das legislações de tais países no que toca à tributação sobre o consumo, sem, no entanto, restringir a autonomia fiscal dos mesmos.

Nesse cenário, em relação aos tributos sobre o consumo, não há uma uniformidade legislativa, mas sim uma harmonização dos referidos sistemas. Há, outrossim, por parte dos países que integram o bloco, uma observância das orientações emanadas dos órgãos comunitários, mormente no tocante à abolição de direitos aduaneiros e de encargos de efeito equivalentes, assim como proibição de impostos que discriminem as importações. Tais diretivas

²⁹⁰ COUTO, Jeanlise Velloso. Tributação no MERCOSUL. In CASELLA, Paulo Borba; VIEGAS LIQUIDATO, Vera Lúcia (coord.) **Direito da integração**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 271.

²⁹¹ FEITAL, Thiago Álvares. **Igualdade de gênero tributária**: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos. 2023. 437 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

²⁹² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.26-28.

²⁹³ *Id. Ibid.*, p.28.

são instrumentos para orientação político- fiscais dos Estados, que buscam, em última análise, a promoção de direitos fundamentais, especialmente liberdade e igualdade.

Canazaro²⁹⁴ alerta para o fato de que a ausência de harmonização legislativa tributária dos países que integram a União Europeia traria reflexos diretos na cobrança de tributos desalinhados dos objetivos da comunidade, o que poderia gerar o cerceamento da liberdade econômica, abrindo espaço para o fenômeno conhecido como fronteira fiscal.

De fato, sem uma padronização, é intuitivo vislumbrar óbice à livre circulação de mercadorias, serviços e capitais entre os Estados- membros, o que seria um óbice à criação de um mercado comum entre eles. Assim, a harmonização, para além de preservar a autonomia fiscal dos Estados- membros, visa concretizar fins maiores definidos pelo sistema comunitário.

Tem-se, portanto, sistemas que atuam de forma autônoma e não concorrente, ou seja, há a competência tributária dos Estados e, paralelamente, a competência dos objetivos do sistema comunitário. Para corroborar tal ideia, vale consignar que mesmo após a assinatura do Tratado da União Europeia, os Estados-membros continuaram a estabelecer normas relativas à tributação sobre o consumo através de suas Constituições.

A harmonização se materializa através de instrumento denominado diretiva, que é o ato comunitário utilizado pela União Europeia para divulgar os fins a serem promovidos. A diretiva não cria modelos tributários, já que não objetiva uniformizar a legislação interna dos Estados-membros, mas apenas, e tão somente, estabelece a delimitação dos fins a serem alcançados, sem estabelecer, entretanto, quais os meios a serem adotados.

Em relação à tributação sobre o consumo, a doutrina tem sinalizado no sentido de que as diretivas têm se mostrado como instrumento hábil. Conforme assinala Canazaro²⁹⁵, a Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, objetivando a promoção de um estado de neutralidade em relação à tributação sobre o consumo, definiu as nuances do sistema de tributação sobre o valor agregado como forma de suprimir a tributação em cascata, bem como eliminar o falseamento de condições concorrenciais.

Nessa esteira, fundamental destacar que a diretiva, editada pelo Conselho da União Europeia, possui um caráter vinculante no que toca aos resultados a serem atingidos, podendo ser direcionada a um, alguns ou a todos Estados-membros. Assim, vislumbra-se que a harmonização no que se refere à legislação sobre o consumo, ao mesmo tempo em que respeita

²⁹⁴CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.29.

²⁹⁵ *Id. Ibid.*, p.30.

a soberania dos Estados- membros da União Europeia, busca compatibilizar a legislação de tais países com os objetivos do sistema comunitário.

Nessa perspectiva, o chamado imposto sobre o valor agregado representa uma espécie de símbolo das Políticas Tributárias de Harmonização Tributária Internacional, tendo como premissa e foco a busca do ideal de neutralidade tributária.

Em linhas gerais, o IVA apresenta-se como um imposto sobre o consumo geral e indireto, uma vez que ocorre a transferência do ônus para o consumidor final. É plurifásico, já que há incidência em toda a cadeia produtiva, de sorte que atinge todas as fases de circulação das mercadorias e serviços.

Ademais, é um imposto que se propõe a ser neutro, na medida em que tem como característica a não cumulatividade, ou seja, há um sistema de creditamento, que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação. Outra característica do IVA é a graduação das alíquotas em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço.

Não há uma uniformidade em relação ao tratamento e incidência tributária do IVA, não obstante haver uma disciplina geral comum a todos, consoante já destacado. De fato, nos países que compõem a União Europeia, além das regras estabelecidas na Primeira Diretiva, tem sido adotado três classes para cálculo das alíquotas, consoante estabelece a Sexta Diretiva do Conselho²⁹⁶.

Assim, na primeira classe tem-se produtos e serviços enquadrados como essenciais; a segunda classe, considerada intermediária, abarca os produtos e serviços de interesse econômico, social e cultural e, por fim, a terceira classe a seria residual, na medida em que abrange produtos e serviços que não integram as classes anteriores, de sorte que poderíamos concluir tratar-se de itens não- essenciais.

Importante destacar que, não obstante as classes estabelecidas pela Sexta Diretiva do Conselho, em consonância com os objetivos da harmonização das legislações dos Estados-Membros, reitera-se que não há restrição à competência tributária, de sorte que isso implica na ausência de uma definição do percentual das alíquotas incidentes em cada uma das três classes acima elencadas. Nesse diapasão, a comunidade não faz a valoração do que é ou não essencial, a partir do cotejo entre as mercadorias/serviços para fins de graduação do IVA, haja vista que

²⁹⁶ EUR-LEX. **Sexta Directiva do Conselho** (77/388/CEE) de 17 de maio de 1977. Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. EUR-LEX. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>. Acesso em: 01 fev.2023.

compete exclusivamente ao legislador tributário de cada Estado- membro definir o que é ou não essencial.

Por outro lado, Canazaro²⁹⁷ traz a ponderação no sentido de que, para fins de efetivação do princípio da harmonização comunitária e preservação do caráter essencial de alguns bens/serviços, a Comunidade, de forma taxativa, por meio da Diretiva 2006/122/CE do Conselho, trouxe um rol de produtos e serviços que podem sujeitar-se à tributação por meio de alíquotas reduzidas do IVA.

Nessa perspectiva, fundamental registrar que o IVA teve e tem grande importância, representando um divisor de águas no campo tributário para a concretização das finalidades integrativas que foram estabelecidas pelo Bloco Europeu.

Por guardar pertinência temática com o presente estudo, importante abordamos, ainda que de forma sucinta, apenas para fins de cotejo entre sistemas relacionados à tributação sobre consumo e sua correlação com o ideal de justiça fiscal, o sistema canadense de tributação sobre o consumo, que ao invés de prever o IVA, com base em classes de mercadorias e serviços, em função da essencialidade, traz um mecanismo de alíquotas uniformes do imposto sobre bens e serviços com a concessão de créditos em dinheiro para famílias de baixa renda,

No Canadá, tanto o tributo federal sobre o consumo (*Goods and Service Tax- GST*), quanto os impostos estaduais incidentes sobre o consumo (*provincial sales tax*) estabelecem alíquotas uniformes, ou seja, não se aplica o mecanismo de alíquotas seletivas atreladas à essencialidade de bens e serviços. Em contrapartida, a fim de neutralizar os impactos negativos da regressividade para os contribuintes mais pobres, a legislação dos tributos sobre o consumo confere créditos em dinheiro a indivíduos e famílias de baixo poder aquisitivo, uma espécie de *cashback*, desde que sejam cumpridos um rol de requisitos legais.

Marciano Godoi Seabra²⁹⁸ destaca que, a cada quatro meses, 10% da arrecadação do GST é devolvida como crédito em dinheiro aos beneficiários que cumpriram as exigências legais. Para definição dos beneficiários de tal crédito, a lei traz como critérios: o estado civil; a idade; o número de filhos menores de 19 anos; e a renda total da família na qual o contribuinte está inserido. Registre-se que, para o período de pagamento entre 2016 e 2017, o valor fixo do referido crédito destinado aos adultos casados foi de 246 dólares canadenses e de 145 dólares

²⁹⁷ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.26-28.

²⁹⁸ GODOI, Marciano Seabra. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas Uniformes Com transferências financeiras (*Refundable Tax Credits*) para Famílias de baixa renda. **Tributação e desigualdade**/organizadores. José Roberto [et al]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, Malheiros, 2017, p. 561-562.

canadenses para filhos de até 19 anos ou contribuintes solteiros sem filhos com rendimento anual de até 36 mil dólares canadenses anuais²⁹⁹.

Percebe-se, desta feita, que os critérios estabelecidos no sistema canadense de créditos foram delineados de modo a destinar os maiores créditos às famílias numerosas e de baixa renda. Nesse contexto, os casais sem filhos e os solteiros com rendimentos acima de 36 mil dólares canadenses anuais não são beneficiários do *GST credit*.

As regras estabelecidas pelo sistema de créditos do GST, a despeito de beneficiarem uma parcela significativa de famílias canadenses, não promovem uma real redistribuição de renda, já que representa apenas uma média de 1% do rendimento da família beneficiária.³⁰⁰ Demais disso, Godoi registra que o *GST credit* representa apenas 5% do total dos benefícios sociais pagos pelo governo canadense às famílias de baixa renda, já que há um rol de outros benefícios que tem uma extensão mais ampliada e maior propensão redistributiva.

Por fim, vale consignar que as alíquotas estabelecidas para a tributação sobre o consumo no Canadá são relativamente baixas, se compararmos com as vigentes no Brasil, tomando como exemplo o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). De fato, a *Provincial Sales Tax* (PST) traz alíquotas que varia entre as províncias e a *Goods and Services Tax* (GST) tem uma alíquota de 5% aplicado em todo o país. Entretanto, Godoi³⁰¹ registra que, quando somadas as alíquotas dos dois impostos, a carga tributária total da tributação sobre o consumo canadense chega a 15%.

Na América Latina, cabe registrar que o IVA foi adotado pelos seguintes países: Bolívia – Decreto n.º 11.147, sofrendo atualização em 1973, Equador – Decretos n.º 461 e n.º 124, de 12 de maio e 21 de julho de 1970, respectivamente; Peru – Decreto-Lei de 21 de novembro de 1972; Uruguai adotou o IVA através da lei n.º 13.637, de 1967; e Argentina, através da lei n.º 20.631 de 1973³⁰².

Em relação ao Brasil, a tributação sobre consumo teve início em 1922, com a criação do Imposto sobre as Vendas Mercantis, que passou à competência estadual em 1934. Tratava-se de um imposto cumulativo e limitado às operações interestaduais, sendo que neste mesmo

²⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas Uniformes Com transferências financeiras (*Refundable Tax Credits*) para Famílias de baixa renda. **Tributação e desigualdade**/organizadores José Roberto [et al]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, Malheiros, 2017, p. 561-562.

³⁰⁰ *Id. Ibid.*

³⁰¹ *Id. Ibid.*, p. 563.

³⁰² FEITAL, Thiago Álvares. **Igualdade de gênero tributária**: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos. 2023. 437 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

ano sofreu alterações para abarcar operações de consignação, passando ser chamado de Imposto de Vendas e Consignações (IVC), conforme leciona Alcides Jorge Costa³⁰³.

Nessa ordem de ideias, com a Emenda Constitucional 18/1965, o Brasil adotou o chamado Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), que tinha como uma de suas características a não-cumulatividade. Através do ICM ampliou-se o campo de incidência do antigo IVC, já que abarcava qualquer operação de circulação de mercadoria independentemente de sua natureza. O ICM vigorou até a promulgação da Constituição Federal de 1988, quando foi criado ICMS³⁰⁴.

O Sistema Tributário instituído na Constituição de 1988, no que toca à tributação sobre o consumo, se concentra em cinco tributos diferentes: IPI, PIS, Cofins (tributos de competência federal), ICMS (tributo de competência estadual) e ISS (tributo de competência municipal).

Parte da doutrina pátria, segundo aponta Thiago Feital³⁰⁵, defende que o Brasil não possui um IVA ou que o ICMS não se enquadraria como um tributo do tipo IVA, haja vista o seu caráter subnacional, a sua base de incidência ser estreita, a adoção de um critério misto ao invés do princípio de cobrança no destino, as dificuldades criadas pela legislação e pela jurisprudência para se obter o crédito, assim como em razão da repartição do consumo entre entes federados distintos.

Entretanto, não obstante os pontos acima elencados pela doutrina discordante do referido enquadramento, vale destaca que, o fato do ICMS não seguir rigorosamente os critérios de um IVA ideal não representa um óbice para que seja uma espécie pertencente ao gênero Tributo sobre Valor Agregado, ainda que com diferentes nuances. De fato, mesmo nos países em que se adota o IVA não há uma uniformidade na adoção dos seus critérios, a própria União Europeia, consoante visto alhures, apenas traça as diretrizes gerais do tributo, de sorte que os Estados- membros preservam sua autonomia tributária para instituir tal tributo de acordo com suas especificidades.

Nesse sentido, o posicionamento atual da OCDE, através de seu relatório periódico, é no sentido de classificar o Brasil como um país que adota o IVA desde 1964, ano de promulgação da Lei n.º 4.502, que instituiu o *Imposto de Consumo*, tributo antecessor do IPI³⁰⁶.

³⁰³ COSTA, Alcides Jorge. **História da tributação no Brasil**: da República à Constituição de 1988. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Curso de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, p.137.

³⁰⁴ FEITAL, Thiago Álvares. **Igualdade de gênero tributária**: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos. 2023. 437 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

³⁰⁵ *Id. Ibid.*

³⁰⁶ *Id. Ibid.*

Demais disso, há outras variações do IVA em legislações tributárias de países como Canadá e Estados Unidos.

Na atualidade, a sistemática de tributação sobre o valor agregado vem sendo adotada praticamente em todos os países ocidentais e orientais.

No que toca aos traços em comum em relação aos tributos sobre o consumo instituídos no âmbito interno e na seara internacional, podemos sinalizar que tanto o IVA, quanto o ICMS (art. 155, § 2º da CF) e IPI (art. 153, § 3º da CF), por exemplo, são chamados de plurifásicos, tendo em vista que são cobrados mais de uma vez ao longo de uma mesma cadeia econômica, bem como são não-cumulativos.

Cabe registrar que a tributação plurifásica pode ser cumulativa ou não-cumulativa. Segundo leciona Luís Eduardo Schoueri³⁰⁷, a tributação cumulativa pressupõe a cobrança do tributo em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa até chegar ao consumidor final, de forma que não leva em consideração em cada etapa o tributo que foi pago na transação anterior, de sorte que se acumula no custo o tributo cobrado previamente, ou seja, ocorre a incidência em cascata. Por seu turno, no mecanismo da não cumulatividade, em cada etapa da transação considera-se a tributação já ocorrida na etapa anterior, ou seja, recolhe-se em cada transação apenas o *plus* incidente sobre o valor acrescido.

A norma que estabelece a não-cumulatividade visa, entre outros objetivos, corrigir as distorções observadas ao longo dos anos no sistema econômico, que vinha agindo no sentido de modificar a própria estrutura tributária e os rumos do mercado. De fato, a criação do IVA tem como pilar fundamental a neutralidade ideal, dentro das possibilidades e limitações do sistema tributário vigente em cada ordenamento jurídico.

Em contrapartida, Jeferson Teodorovicz³⁰⁸ leciona que a neutralidade “ideal” associada ao IVA não existe, assim como não é ínsita a nenhum tributo que siga o seu modelo, qualquer que seja a estrutura fiscal. Segundo o autor, a função do IVA é a de corrigir distorções presentes no preço, na concorrência ou no mercado, de forma a minorar os aspectos negativos do efeito cascata, garantindo um melhor trâmite de bens e serviços pelas diversas etapas da cadeia produtiva, seja em transações nacionais ou internacionais.

Assim, o IVA foi criado como um importante instrumento voltado a atender às políticas fiscais internas, sobretudo com a finalidade de incremento arrecadatório, através do aumento da eficiência e a produtividade na economia. Por outro lado, desempenha significativo papel na

³⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 417- 418.

³⁰⁸ TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 266-27

viabilidade de uma pretensa harmonização tributária internacional entre países soberanos, mormente daqueles que intentam fortalecer um mercado comum, como no caso da União Europeia por exemplo.

5.2 Da classificação dos Tributos e a questão da incidência econômica na tributação sobre o consumo: quem efetivamente suporta o ônus fiscal?

Não obstante a ausência de rigor científico, bem como as dificuldades operacionais, doutrinariamente diversas são as classificações dos tributos, as quais são engendradas a partir de múltiplos critérios. Para o presente estudo não há uma pretensão exauriente ou estanque no que concerne às diversas classificações, de sorte que traremos as mais comuns no âmbito do Direito Tributário brasileiro.

À luz da Constituição Federal de 1988, é possível classificar os tributos a partir da competência para sua instituição, de sorte que, consoante tal critério, os tributos podem ser federais, estaduais ou municipais. Curial registrar que ao Distrito Federal foi conferida competência para instituir tanto os tributos estaduais, quanto os municipais, conforme estampado na norma inserida no art. 155 da Constituição Federal de 1988.

Ainda no que toca ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, a doutrina traz a classificação dos tributos em fiscais e parafiscais, fazendo paralelo com a noção de extrafiscalidade. A ideia de fiscalidade se apresenta sempre que a organização jurídica do tributo denunciar que os objetivos que levaram à sua instituição ou que governaram certos aspectos de sua estrutura estão direcionados ao fim de abastecer os cofres públicos. Já os tributos extrafiscais, nos remete à definição clássica e tradicional de que a extrafiscalidade busca a realização de outras finalidades, para além do objetivo meramente arrecadatório, de custear a máquina pública. Aqui resta evidente que todos os tributos têm um viés fiscal implícito, não obstante na tributação extrafiscal não ser esse o fim preponderante.

No que toca aos tributos parafiscais, Schoueri³⁰⁹ leciona que podem ser entendidos como aqueles cuja cobrança e/ou fiscalização restou delegada pelo legislador a entidade diversa do próprio Estado, ou seja, abre-se a possibilidade de delegação do que a doutrina denomina capacidade tributária.

Paulo de Barros Carvalho³¹⁰ deixa evidenciado que o direito positivo raramente faz alusão a tais signos, de forma que se trata de construções doutrinárias. Ademais, destaca que apenas as pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) possuem

³⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 426.

³¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p.259.

competência tributária, posto que apenas tais entes são dotados de poder legislativo, podendo, desta feita, produzir inovações no ordenamento jurídico. Nessa perspectiva, a competência tributária pressupõe a capacidade tributária, atribuindo aos entes políticos o poder de assumirem o posto de sujeitos ativos da relação tributária.

Nesse diapasão, é possível que a lei que instituiu a exação indique, em algumas hipóteses, sujeito ativo diverso daquele que detém a respectiva competência tributária. Nesse cenário, é intuitivo perceber que uma pessoa detém a competência tributária e a outra a capacidade tributária, esta última consistente no credenciamento para postular o cumprimento da prestação, ou seja, arrecadar e fiscalizar o tributo, eis o fenômeno da parafiscalidade.

Outra classificação bastante usual é a que distingue os tributos em reais ou pessoais. Nos impostos pessoais ou subjetivos, a norma tributária leva em consideração as características individuais do contribuinte, dentro de uma conexão com a capacidade contributiva. Em contrapartida, os impostos reais ou objetivos se conectam basicamente com o fato gerador a ele atribuído, sem tomar em conta as feições que individualizam o contribuinte, a exemplo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), entre outros.

Tomando em consideração o nexo existente entre o contribuinte e a matéria tributada, Aliomar Baleeiro³¹¹ traz a classificação dos tributos, especificamente dos impostos, em direto e indireto, tendo como parâmetro a chamada translação econômica ou “repercussão fiscal”. Nessa perspectiva, tributos diretos seriam aqueles em que o ônus econômico do tributo recai diretamente no próprio contribuinte, ao passo em que os chamados tributos indiretos apresentam um caráter de repercussão, onde o custo do imposto é transferido a terceiro, teríamos então as figuras do contribuinte de fato e o contribuinte de direito.

Em outros termos, sempre que houver coincidência entre a incidência jurídica e a incidência econômica, teríamos um tributo direto. Em contrapartida, teríamos um tributo indireto na hipótese dos tributos em que a incidência jurídica recai sobre uma pessoa (contribuinte de direito), mas a sua incidência econômica é transferida para uma outra pessoa (contribuinte de fato).

Percebe-se que o contribuinte de direito participa da relação jurídico-tributária, sendo escolhido pela lei como o responsável pelo cumprimento da obrigação principal, consistente no pagamento do tributo, assim como dos deveres abarcados pelas obrigações acessórias elencadas. Por outro lado, o contribuinte de fato, a despeito de não integrar a relação jurídico-tributária, suportará o ônus fiscal econômico. A dinâmica da tributação indireta decorre, sintaticamente,

³¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.279.

da ação do contribuinte de direito ao formar o preço das mercadorias ou serviços, já que inclui, além de outros custos, o valor do imposto que será obrigado a recolher quando a hipótese de incidência se concretizar.

Tal classificação é amplamente criticada pela doutrina tributária. Com efeito, esse debate perpassa pela questão da incidência econômica do tributo, matéria que é objeto das finanças públicas. A expressão incidência econômica é comumente utilizada como forma de diferenciar o fenômeno da incidência jurídica. Nesse cenário, a análise jurídica da incidência guarda pertinência com a própria obrigação tributária, na medida em que objetiva descobrir quem é o sujeito passivo, assim como investigar quais os elementos que formam a relação jurídica tributária, ao passo em que a incidência econômica busca aferir quem, de fato, suporta o ônus da tributação³¹².

A teoria da incidência econômica objetiva descobrir se há coincidência entre o sujeito atingido juridicamente pela tributação e aquele que efetivamente arca com o pagamento tributo. Nesse cenário, as críticas dos juristas são respaldadas pela economia contemporânea, que advoga que a transferência do ônus econômico, em última análise, pode ocorrer com qualquer espécie de tributo.

A respeito do tema, Schoueri³¹³ aborda a noção de equivalência econômica dos tributos. O autor revela que, a despeito dos tributos serem apresentados dentro de uma diversidade, a base sobre a qual vão incidir são economicamente equivalentes. Para construir tal raciocínio fundamental compreender que a base da tributação será sempre, em termos econômicos, a renda, o que irá diferenciar um tributo de outro será o momento em que ocorrerá a captação da manifestação da renda, seja ela auferida por pessoa física ou jurídica.

A partir dessa análise, nota-se que Schoueri traz uma forma de classificação dos tributos que toma em conta, em certa medida, um critério financeiro³¹⁴.

(a) Tributos com base na renda produzida, mas anteriormente ao processo de distribuição e de consumo ou reinvestimento, a exemplo o Imposto de Renda das Pessoas jurídicas (IRPJ) e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), entre outros;

(b) Tributos sobre a renda distribuída, que abarcaria a renda na fase seguinte ao processo econômico, mas que são anteriores ao seu destino final de reinvestimento ou de consumo, a exemplo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF);

³¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 64.

³¹³ *Id. Ibid.*, p. 65.

³¹⁴ *Id. Ibid.*

(c) Tributos sobre a renda poupada ou reinvestida, incidentes sobre reservas no momento de sua constituição, a exemplo do Imposto de Renda sobre ganho de capital. Ademais, abarcaria ainda os tributos incidentes sobre transmissão de propriedade *inter vivos* ou *causa mortis*, cite-se nesse caso o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITMCD);

(d) Tributos sobre a renda consumida, seriam os tributos incidentes sobre vínculos obrigacionais, a exemplo daqueles que incidem sobre o consumo ou sobre produtos industrializados, vendas, importação, exportação, circulação de mercadorias, entre outros.

Nesse cenário, Schoueri defende que a base sobre a qual haverá a incidência da tributação é a mesma, ou seja, a renda, seja ela captada no momento em que é auferida, poupada ou consumida, de sorte que evidencia que incidências jurídicas diversas podem implicar incidências econômicas equivalentes, já que a renda é uma só, independente do momento em que é manifestada ou captada.

A concepção trazida pelo autor demanda uma preocupação em se analisar os efeitos da tributação de forma isolada, a partir de um único tributo, já que todos os tributos incidem, em última análise sobre a renda. Assim, a análise das iniquidades de determinado tributo requer, ainda que de forma transversal, a consideração dos impactos da carga tributária como um todo, o que se mostra pertinente para a presente pesquisa, na medida em que há entre as iniquidades das diversas bases de incidência uma relação de interdependência, de sorte que distorções no desenho do imposto de renda podem impactar na tributação sobre o consumo e vice-versa.

Por outro lado, Cleucio Santos Nunes³¹⁵, não obstante concordar que a classificação dos tributos em diretos e indiretos possui natureza econômica, registra que para muitos estudiosos a repercussão econômica não teria tanta relevância, haja vista as peculiaridades das condições econômicas e de mercado, de sorte que para essa classificação valeria apenas a repercussão jurídica.

Nessa senda, André Mendes Moreira³¹⁶ adota a repercussão jurídica como critério de distinção entre os tributos diretos e indiretos. Para o autor, a hipótese de incidência do tributo comporta um negócio jurídico bilateral que envolve o contribuinte e o terceiro, este último suportará a carga fiscal. Ademais, ressalta ser imprescindível que o contribuinte de fato possa ser identificado.

De outra banda, Feital reforça que, na prática, a transferência total ou parcial do impacto econômico depende de fatores de várias ordens, muitas vezes contingenciais, como a estrutura

³¹⁵ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógenas e Exógenas da Matriz Tributária Brasileira**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p. 71.

³¹⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 51-53.

do mercado, perfil dos vendedores e compradores, questões interligadas às mudanças no preço, assim como oferta e demanda, de sorte que “ao invés de ser inevitavelmente suportado pelo consumidor, o ônus do tributo pode ser dividido entre “[...] consumidores, trabalhadores e detentores do capital”³¹⁷.

No Brasil, a tributação indireta ou tributação sobre o consumo, conforme já adiantado, é distribuída, basicamente, em cinco tributos diferentes: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS.

No Direito comparado, consoante visto acima, tais tributos sobre o consumo se concentram normalmente no chamado Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). A fim de dimensionar as iniquidades de gênero no presente trabalho, por questão de praticidade, faremos uso de forma genérica da expressão tributação sobre o consumo ou tributos indiretos, sem prejuízo de citarmos, especificamente, alguns dos tributos que elencamos, quando se fizer necessário.

Os dados empíricos corroboram, segundo já demonstrado no capítulo 3, que a base tributária mais onerada no Brasil é justamente o consumo. Consoante Fernando Scaff³¹⁸, não obstante tal base permitir uma ampla arrecadação, ela ainda dificulta a regulação da capacidade contributiva, signo representativo da isonomia na esfera tributária. Nesse sentido, o referido autor entende que:

Exatamente por isso é que a implementação do critério da isonomia nessa base impositiva se torna extremamente difícil. Tipke e Lang apontam essa dificuldade: “impostos indiretos sobre o consumo são afetados pela desvantagem de que não podem considerar as relações pessoais dos consumidores, sobre os quais o imposto repercutiu. Essa circunstância deteriora consideravelmente a qualidade da justiça dos impostos indiretos”. O uso dessa base impositiva se torna ainda mais complexo em um país com grande desigualdade econômica, pois onera de uma forma praticamente igual quem possui mais e menos recursos para sua subsistência.³¹⁹

Os tributos indiretos tem sido a forma mais usual de manifestação de vieses implícitos de gênero na tributação, o que foi demonstrado nos capítulos anteriores, a partir de instrumentos teóricos sensíveis à discriminação sistêmica, bem como através da análise dos padrões de consumo de homens e mulheres e da regressividade do sistema tributário.

5.3 Do modelo adotado pela Constituição Federal de 1988 para tributação sobre o consumo

³¹⁷ FEITAL, Thiago Álvares. **Igualdade de gênero tributária**: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos. 2023. 437 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

³¹⁸ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 392-393.

³¹⁹ *Id. Ibid.*

Em relação à genealogia da tributação sobre o consumo, especialmente no que toca ao IVA, há um posicionamento sólido no sentido de que tais tributos devem primar pela neutralidade e eficiência, assim como defende-se uma alíquota única para tais tributos. De maneira geral, diversos autores defendem que um bom IVA deveria incidir sobre toda cadeia econômica e produtiva, garantir um sistema de creditamento ao contribuinte, no qual fosse possível reaver valores despendidos com a aquisição de bens utilizados na produção, incidir sobre uma base ampla, evitar desonerações fiscais, bem adotar de uma alíquota única.³²⁰

Nessa toada, um tributo sobre o consumo com característica homogênea teria potencial para reduzir o impacto negativo da adoção de uma multiplicidade de alíquotas. A respeito do debate, Thiago Feital³²¹ traz um compilado de possíveis malefícios advindos da adoção de alíquotas variadas: a) torna mais difícil a administração do tributo; b) eleva a carga tributária, haja vista as perdas com a redução das alíquotas para produtos específicos c) cria a necessidade de compensação com o aumento das alíquotas médias em geral; d) reduz a neutralidade, provocando distorções dos padrões de consumo, produção e distribuição; e) aumenta os custos de *compliance*, pois torna o imposto mais complexo o seu recolhimento; e) favorece o planejamento tributário e a evasão; f) promove o aumento da litigância relativa ao tributo.

Na prática, entretanto, os sistemas tributários vêm adotando uma diversidade de alíquotas, atrelando o seu mecanismo de incidência à essencialidade, como ocorre por exemplo no modelo adotado pela União Europeia. A preferência por alíquotas variadas tem sido justificada em virtude da necessidade de se atender a outros valores, direcionados sobretudo à promoção da igualdade, já que a tributação sobre o consumo não identifica capacidade econômica diferente.

No Brasil, os princípios albergados pela nossa Constituição ostentam força normativa no cenário jurídico atual, irradiando efeitos a todo ordenamento. Por outro lado, cada ramo do direito, para além de ser tocado com princípios constitucionais de caráter mais genérico, possui princípios específicos. No Direito Tributário, a Constituição estabeleceu princípios a serem aplicados no âmbito das relações jurídicas tributárias entre o fisco e os contribuintes, os quais são de observância ainda no exercício legiferante. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “São os chamados princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda a latitude”³²². Diversos são os princípios que

³²⁰ FEITAL, Thiago Álvares. **Igualdade de gênero tributária**: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos. 2023. 437 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

³²¹. *Id. Ibid.*

³²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 13 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000. p. 155.

norteiam o sistema tributário nacional, a exemplo do princípio da legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, igualdade, entre outros.

Em relação à tributação sobre o consumo, no Brasil tais espécies tributárias não se mostram homogêneas, com adoção de uma alíquota única. Ademais, os tributos indiretos, especialmente ICMS e IPI, são regidos pelo princípio da seletividade, através do mecanismo de variação de alíquotas em função da essencialidade dos produtos e serviços.

Desde já é fundamental destacar uma certa cizânia doutrinária no enquadramento da seletividade enquanto regra ou princípio. Elizabeth Nazar Carrazza³²³ trata a seletividade como “princípio,” que “tem por escopo favorecer os consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS”³²⁴.

A Constituição de 1946 trazia em seu art. 15, §1º, em relação ao antigo imposto de consumo (atual IPI) algo que se assemelhava, linhas gerais, à ideia de seletividade: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.³²⁵ Nota-se que havia uma conexão expressa da isenção seletiva do imposto de consumo com a capacidade econômica dos consumidores ou contribuintes. Com a reforma promovida pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 formulou-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com a previsão da regra da seletividade nos moldes atuais, sendo tal mandamento reproduzido nas constituições posteriores.

Em outra vertente, em relação ao antigo ICM, criado em 1965 para substituir o antigo imposto sobre vendas e consignações, existia regra oposta à seletividade, já que o art. 12, § 1º da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 estabelecia que “A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias (...)”.³²⁶ Assim, havia uma obrigatoriedade na uniformidade e neutralidade de alíquotas, na linha do que ocorria com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) europeu, imposto que foi a inspiração do ICM.

A Constituição de 1988, ao prever o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com abrangência maior que o ICM, inovou também ao romper com a regra da uniformidade, trazendo a seletividade para tal imposto.

³²³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade**. Curitiba: Juruá, 1992.

³²⁴ *Id. Ibid.*

³²⁵ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 29 agos. 2023.

³²⁶ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18 de 1965**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 02 agos. 2023.

Desta feita, a aplicação da seletividade atualmente está prescrita na Constituição Federal no art. 153, § 3º, I para o IPI, bem como no art. 155, § 2º, III para o ICMS.

Aqui vale destacar a discussão doutrinária a respeito da obrigatoriedade de adoção da seletividade em ambos os tributos acima citados, já que, diferente dos termos adotados para o IPI, em relação ao ICMS a Constituição adotou o termo “poderá”, indicando não se tratar de uma norma de natureza cogente. Hugo de Brito Machado Segundo³²⁷ defende que a seletividade para o ICMS é uma faculdade, sendo obrigatório o seu critério, ou seja, a essencialidade, na hipótese em que o Estado adotar a seleção de alíquotas.

No mesmo sentido, Marciano Seabra Godoi³²⁸ argumenta que a adoção da seletividade seria uma faculdade para o ICMS e uma regra cogente para o IPI. Por outro lado, destaca que, adotada a seletividade, o critério da essencialidade deve ser seguido obrigatoriamente para mercadorias e serviços, apesar de haver certa margem de discricionariedade para apreciação pelo legislador do que seria produto “essencial”³²⁹. É justamente aqui que se abrem brechas para distorções, sobretudo em relação aos produtos femininos, objeto de análise no presente estudo.

Em contrapartida, alguns autores defendem a obrigatoriedade da seletividade tanto para o IPI quanto para o ICMS. Carraza, ao defender a obrigatoriedade, destaca ser “absurda” a interpretação de que a seletividade seria facultativa para o ICMS, argumentando que, “todo poder é, ao mesmo tempo, um dever”³³⁰.

No mesmo sentido, Regina Helena Costa entende que a seletividade seria obrigatória para o IPI e para o ICMS, haja vista que as expressões seriam equivalentes, não traduzindo, no caso do imposto estadual, uma faculdade. Segundo a autora, a noção de “direito-faculdade” é própria do direito privado, ao passo que todo “poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever³³¹.

Não obstante a discussão doutrinária, vale destacar que, atualmente, todos os Estados adotam alíquotas seletivas no que se refere ao ICMS. Assim, a discussão perde um pouco de sua relevância, haja vista que, mesmo entre os que discordam da obrigatoriedade do mecanismo de graduação de alíquotas a partir da essencialidade para o ICMS, concordam que tal critério

³²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a seletividade do ICMS, **Revista dialética de Direito Tributário**, n. 62, 2000, p.70-77.

³²⁸ GODOI, Marciano Seabra. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas Uniformes Com transferências financeiras (*Refundable Tax Credits*) para Famílias de baixa renda. **Tributação e desigualdade**/organizadores José Roberto [et al]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, Malheiros, 2017, p. 546- 547.

³²⁹ *Id. Ibid.*

³³⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

³³¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.443-444.

se transmuda em norma cogente diante da adoção de alíquotas seletivas pelos Estados. Após esta observação, convém tratar dos aspectos concernentes à seletividade e essencialidade.

5.3.1 A seletividade em função da essencialidade na tributação sobre o consumo

O princípio da seletividade, no tocante à tributação sobre o consumo, consiste no mandamento constitucional de variação de alíquotas incidentes sobre bens e serviços em razão do grau de essencialidade destes. Nessa senda, a seletividade tributária é um mecanismo de graduação da incidência de alíquotas dos tributos sobre o consumo, de modo que, o gravame seja tanto menor quanto mais essencial for o consumo de determinado bem ou serviço.

O objetivo é identificar quais produtos são mais essenciais à subsistência humana, bem como proteger os mais vulneráveis, já que quanto menor a faixa de rendimento, maior o percentual da renda alocado no consumo de bens ditos essenciais. Nessa perspectiva, a essencialidade tem como objetivo a proteção do mínimo existencial.

Segundo destaca Mizabel Derzi³³², tendo em vista a dificuldade de graduar o imposto sobre consumo através da capacidade contributiva do consumidor, a CRFB/88 lançou mão, em substituição à pessoalidade, do princípio da seletividade. Assim, na tributação indireta, a capacidade econômica deve ser buscada na manifestação de riqueza que será demonstrada com a aquisição do produto, de sorte que o Estado se vale da seletividade para isentar ou tributar em menor proporção os produtos de primeira necessidade, bem como para majorar as alíquotas incidente sobre produtos supérfluos.

Aliomar Baleeiro e Jorge Henrique de Oliveira Souza tratam a seletividade como discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias, lecionando que:

[...] refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros.³³³

Entretanto, não se pode tomar a seletividade com referibilidade apenas à essencialidade, como se ambos fossem um só instituto, já que são conceitos que, a despeito de estarem interligados na mesma norma constitucional referente à tributação sobre o consumo, um vinculado ao outro, não se misturam, ambos têm subsistência própria.

³³² DERZI, Mizabel. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

³³³ BALEEIRO, Aliomar; SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 144.

Segundo leciona Fabio Canazaro³³⁴, a seletividade no campo tributário pode ser vista como uma técnica de tributação baseada em características predefinidas pelo sistema, ou seja, seletividade como seleção, buscando a concretização de alguns princípios, entre os quais destaca-se a essencialidade e capacidade contributiva, ambos como garantia da igualdade no Direito Tributário. Por essa razão, não é a seletividade que deve orientar o detentor da competência tributária para a graduação dos impostos sobre o consumo, mas sim a essencialidade³³⁵.

Nesta toada, tributar utilizando a seletividade “implica a utilização de um critério de comparação entre sujeitos (grupos de pessoas, mercadorias ou serviços), com vista à promoção de uma finalidade”³³⁶. Cite-se o Imposto Sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR), previsto no art. 153, III da CF/88, que utiliza a seletividade para concretização do princípio da capacidade contributiva, buscando a promoção da igualdade. Percebe-se que a seletividade aqui não está atrelada ao grau de essencialidade, mas sim ao signo presuntivo de riqueza relacionado à renda auferida pelo contribuinte. Os grupos são identificados a partir do fato indicativo de renda, que é parâmetro para seleção da alíquota a ser aplicada.

Assim, a seletividade não é exclusiva dos impostos sobre o consumo, tendo em vista que pode ser aplicada a todos os tributos, bastando que o legislador utilize um critério de comparação entre sujeitos, mercadorias, serviços ou bens, buscando atingir um objetivo com justificação constitucional determinada.

Em contrapartida, a essencialidade está relacionada ao que é essencial, indispensável, há uma referibilidade direta a um padrão ou patamar mínimo de garantia de bem-estar dos indivíduos.

A CRFB/88 não traz um rol de quais produtos, mercadorias ou serviços devem ser enquadrados no padrão de essenciais, de sorte que o enquadramento exige uma interpretação sistemática do texto constitucional, a fim de que tal conceito seja delimitado, colmatado pelo legislador ordinário no momento da definição nas alíquotas aplicáveis.

Nesse cenário, em relação ao conceito de essencialidade, Marciano Seabra Godoi aduz que por essencial deve-se entender os produtos e serviços integrantes da chamada cesta de

³³⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 104.

³³⁵ *Id. Ibid.*

³³⁶ *Id. Ibid.*, p. 103.

consumo do “maior número de habitantes do país”³³⁷. Segundo o autor, isso abarca, entre outros bens, alimentação, vestuário, e produtos de higiene pessoal das classes mais numerosas³³⁸.

Humberto Ávila registra que essencial significa que algo é de importância decisiva, assinalando que tal análise só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem”³³⁹.

Assim, tendo em conta a multiplicidade de produtos e serviços existentes, há aqueles que serão considerados mais ou menos essenciais à preservação da vida humana, de forma que podemos enquadrar como essencial aqueles que atendam às necessidades indispensáveis ligadas ao direito à vida, saúde, alimentação, cultura, moradia, vestuário, serviços de telecomunicação, energia elétrica, entre outros que estão espalhados na CRFB/88.

Ricardo Lobo Torres³⁴⁰, ao tratar do conceito de essencialidade, defende a imunidade tributária para produtos que se enquadrarem em tal conceito, lecionando que, quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana, a tributação não encontra justificativa racional, de forma que apesar da Constituição ser omissa ou não ser expressa nesse sentido, o objetivo deve ser a garantia do mínimo existencial, que nada mais é do que um predicado dos direitos de liberdade, que tem fundamento pré-constitucional.

Assim, a noção de essencialidade tem uma correlação com o princípio constitucional da dignidade humana, no qual vigora uma escala de variação entre produtos e serviços indispensáveis e aqueles tidos como supérfluos para uma existência digna. Em outros termos, deve haver uma escala ascendente na variação das alíquotas, ou seja, uma razão inversa, considerando a proporção da menor utilidade/necessidade social dos bens de consumo, de sorte que os itens considerados menos essenciais ostentem uma tributação mais elevada.

Por outro lado, cumpre assinalar que o conceito daquilo que é essencial é mutável na linha do tempo e no espaço, tendo em conta a cultura, costumes sociais vigentes, assim como os avanços tecnológicos de determinada época. Ademais, deve ser tomado em consideração,

³³⁷ GODOI, Marciano Seabra. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas Uniformes Com transferências financeiras (*Refundable Tax Credits*) para Famílias de baixa renda. **Tributação e desigualdade**/organizadores José Roberto [et al]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, Malheiros, 2017, p. 546- 547.

³³⁸ *Id. Ibid.*

³³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 394.

³⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 18, 1997, p. 95.

para além das demandas básicas vitais individuais, as necessidades da coletividade e de alguns grupos, haja vista as especificidades que os caracterizam.

A discriminação entre as coisas essenciais e supérfluas exige, outrossim, uma valoração axiológica, que tem como objetivo estabelecer uma tributação diferenciada daquilo que é necessário em maior ou menor proporção. Nessa perspectiva, a seletividade em função da essencialidade tributa de forma menos gravosa aqueles produtos, mercadorias ou serviço que são mais essenciais, possibilitando que sejam consumidos preponderantemente por uma classe de pessoas menos aquinhoada financeiramente.

Nesse cenário, diante da elasticidade do conceito, surge a questão atinente à possibilidade de se introduzir norma tributária indutora através da adoção da seletividade, com a conseqüente graduação de alíquotas, seguindo critério diverso da necessidade, ou seja, da essencialidade.

Para responder tal indagação, Luís Eduardo Schoueri³⁴¹ destaca que se o entendimento for pela inflexibilidade do conceito de essencialidade, a resposta será negativa, haja vista a Constituição ter estabelecido as balizas pelas quais a seletividade será norteadada.

Em contrapartida, o autor advoga que a essencialidade é um conceito que foi formulado de forma aberta pelo texto constitucional, podendo ser preenchido a partir de parâmetros ligados à justiça distributiva ou questões diversas de índole estrutural. argumenta que a Constituição, ao estabelecer a norma da seletividade em função da essencialidade, estaria traçando uma regra para que o tributo exerça não só a função arrecadatória, mas também abrindo a possibilidade para que fosse estabelecida uma política fiscal determinada, ou seja, que suas alíquotas fossem diferenciadas a partir de um conceito mais amplo de essencialidade, que ultrapasse necessidades meramente individuais para abarcar necessidades coletivas³⁴².

Nessa esteira, o conceito de essencialidade se apresenta em dúplice perspectiva, necessidades individuais dos contribuintes e as necessidades coletivas. Nessa última acepção, deve-se deixar evidenciado que a essencialidade estará voltada a atender objetivos e valores constitucionais.

Assim, na linha defendida por Schoueri, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República Federativa Brasil erradicar a pobreza e a marginalização, consoante apregoa o art. 3º, III, da Constituição, como aquele que busque concretizar, por exemplo, os objetivos da ordem

³⁴¹SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 426.

³⁴²*Id. Ibid.*

econômica de “garantir o desenvolvimento nacional, nos termos do art. 3º, II, da Carta Magna”³⁴³.

Para o estudo em tela, crucial registrar que no caso da tributação sobre o consumo, o tributo, em última análise, vai incidir sobre a renda manifestada pelo simples ato de consumir, e não sobre o produto em si. Tal raciocínio se mostra útil e pertinente para a percepção de que, além de uma interpretação da essencialidade compatível com a dignidade humana, é fundamental que as normas tributárias estejam sempre voltadas à minoração dos efeitos da regressividade nos grupos mais vulneráveis, tendo em vista os aspectos socioeconômicos, de índole pré-tributária que subjaz à norma tributária, considerando que tal base de incidência não reconhece capacidade contributiva. Assim, a forma que as alíquotas dos tributos sobre o consumo serão estabelecidas também afetará os padrões de justiça fiscal.

Por outro ângulo, as balizas da essencialidade não podem se afastar das necessidades específicas de determinados grupos de contribuintes, como é o caso das mulheres, haja vista questões de ordem fisiológicas e biológicas que devem também nortear tal análise, sob pena de tal princípio figurar apenas no campo da abstração constitucional, sem qualquer efetividade no mundo dos fatos.

5.3.2 O Princípio da seletividade em função da essencialidade como corolário da igualdade

A doutrina tem divergido em relação ao enquadramento da norma da essencialidade, haja vista que alguns autores a enxergam como desdobramento da capacidade contributiva, ao passo que outros tributaristas argumentam ser corolário direto da igualdade.³⁴⁴

Aliomar Baleeiro³⁴⁵ entende que “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos.”

Ricardo Lobo Torres³⁴⁶, por seu turno, leciona que o princípio da capacidade contributiva determina “que cada um deve contribuir na proporção de sua renda e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

³⁴³ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 426.

³⁴⁴ DERZI, Mizabel. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 688.

³⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.259.

³⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.94.

Klauss Tipke³⁴⁷ defende que a capacidade contributiva transcende a capacidade econômica, na medida em que abarca o pagamento de impostos. Tendo em vista que o contribuinte necessita sustentar a si a outros, a sua capacidade econômico-contributiva é restringida, de forma que o Direito Tributário precisa considerar essas limitações, não podendo alcançar a renda necessária à subsistência. Assim, Tipke considera a capacidade contributiva “o princípio básico do Direito Tributário”³⁴⁸.

Ainda dentro da análise conceitual, é de bom alvitre consignar que as expressões com capacidade econômica e contributiva não devem ser tomadas como sinônimas. Nesse sentido, pertinente a distinção de Francisco José Carrera Raya³⁴⁹, para quem a primeira se refere à disponibilidade de riqueza, ao passo que a última se conecta à capacidade econômica eleita pelo legislador para configurar hipótese de incidência do tributo.

A capacidade contributiva está interligada ao sujeito passivo da obrigação tributária e se apresenta como um padrão de referibilidade para valoração do impacto da imposição tributária em cotejo com os chamados signos presuntivos de riqueza, a fim de que haja proporção, equidade e uniformidade na distribuição da carga tributária. Ao discorrer a respeito do princípio em tela, Carvalho³⁵⁰ faz a distinção da capacidade contributiva em uma acepção absoluta (ou objetiva) e relativa (ou subjetiva), trazendo o entrelace com o princípio da igualdade:

Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou relativa retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revestida de caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo.³⁵¹

No que toca à abrangência e alcance do princípio da capacidade contributiva, Tathiane Piscitelli³⁵² assinala que a referida norma não tem sua aplicação limitada aos impostos, haja vista a inexistência de qualquer impedimento teórico em se reconhecer seu alcance a todos os tributos, a despeito da redação do artigo 145, parágrafo 1º da Constituição referenciar apenas os impostos. Segundo a autora, a tributação, enquanto manifestação de riqueza, deve considerar critérios de justiça tributária que tenham caráter distributivos, sendo desejável que tanto o

³⁴⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário**. Traduzido por: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.p.201

³⁴⁸ *Id. Ibid.*

³⁴⁹ RAYA, Francisco José Carrera. **Manual de Derecho Financiero**. vol.I. Madrid: Tecnos,1993, p.92.

³⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p.182.

³⁵¹ *Id. Ibid.*

³⁵² PISCITELLI, Tathiane. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2022.

Estado democrático de direito quanto a estrutura tributária normativa contribuam para tal desiderato na maior medida do possível.

No que concerne à relação entre capacidade contributiva, seletividade e essencialidade nos tributos sobre o consumo há divergência doutrinária. Ricardo Lobo Torres considera a essencialidade a forma de manifestação da capacidade contributiva nos tributos indiretos, apontando uma vinculação do “subprincípio da seletividade em função da essencialidade ao princípio maior da capacidade contributiva”³⁵³, sob a justificativa de que os produtos de luxo menos úteis, ou seja, não essenciais ao consumo do povo, estariam restritos às classes mais altas da sociedade.

Marciano Seabra Godoi defende que a seletividade pode ser entendida como um desdobramento da capacidade contributiva. Leciona que, deixar de tributar ou tributar mais suavemente determinadas situações seria prestigiar o “significado normativo” da capacidade contributiva. Nessa senda, o dever de diferenciar entre ausência e presença de capacidade contributiva é o cerne do conteúdo normativo do princípio, de sorte que a peculiaridade da seletividade é que a capacidade contributiva em que se põe reparo não é a do contribuinte (de direito) e sim a de um terceiro, ou seja, o consumidor final do bem ou serviço tributado ³⁵⁴.

Em contrapartida, Fábio Canazaro³⁵⁵ não vê a seletividade ou essencialidade como um desdobramento direto da capacidade contributiva. Destaca que as expressões seletividade e essencialidade têm sido utilizadas de forma equivocada, sendo fundamental diferenciá-las, a fim de aferir se essencialidade, levada a efeito mediante a seletividade, é efetivamente uma norma apta a orientar a atuação do legislador ordinário em relação à graduação da tributação sobre o consumo, em prol da promoção do direito fundamental à igualdade. Nessa perspectiva, o autor defende a essencialidade como norma de promoção da igualdade no Direito Tributário, assinalando que é necessária uma teoria da essencialidade tributária que resulte do confronto e da superação das diversas concepções não adequadas³⁵⁶.

Para Canazaro, o princípio da capacidade contributiva é uma norma que possui fundamento no princípio da igualdade, mas que não é observada em todos os tributos, já que

³⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II, p. 311 e 325.

³⁵⁴ GODOI, Marciano Seabra. *Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas Uniformes Com transferências financeiras (Refundable Tax Credits) para Famílias de baixa renda. Tributação e desigualdade/organização José Roberto [et al]*. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio 2017, p.548.

³⁵⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.23.

³⁵⁵ *Id. Ibid.*

³⁵⁶ *Id. Ibid.*

nos tributos sobre o consumo não há como aferir a capacidade contributiva de quem consome e está suportando ônus tributário. Assim, a capacidade contributiva, enquanto desdobramento da igualdade, é um critério de comparação que não afasta outros, a exemplo do critério da essencialidade.

No caso da tributação sobre o consumo, a capacidade contributiva cede lugar à essencialidade tributária, enquanto critério de graduação do ônus fiscal, buscando a promoção da igualdade tributária. A partir de tais parâmetros, Canazaro define a essencialidade tributária como sendo a norma que visa a promoção da igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo, ou seja, atua como critério de comparação, integrando a relação entre grupos de mercadorias e/ou serviços para promoção de um fim: um estado de igualdade na tributação³⁵⁷.

A essencialidade, enquanto princípio orientador do legislador na promoção da igualdade na tributação sobre o consumo, representa uma limitação constitucional ao poder de tributar, em uma dimensão positiva e negativa. Na dimensão positiva exige-se do legislador a observância da essencialidade ao estabelecer as alíquotas incidentes na tributação sobre o consumo. Por outro lado, na dimensão negativa traz a proibição de que se utilize outros critérios diversos para estabelecer o grau de essencialidade das mercadorias e serviços³⁵⁸.

Percebe-se que de fato a essencialidade representa uma limitação material, já que determina o conteúdo do poder de tributar conferido pela Constituição Federal.

Nesse cenário, para além da necessidade de se imprimir efetividade à essencialidade, através da definição de seu conteúdo e alcance, é crucial que se atente para a relação de comparação entre grupos de mercadorias e serviços, identificando-se as diferenças em razão do fator de diferenciação e grau de essencialidade, inclusive à luz de demandas específicas de determinados grupos de contribuintes. Assim, não se pode falar em violação da essencialidade quando há tratamento diferenciado entre mercadorias a partir de um fundamento constitucional justificador, ou seja, sempre quando for possível a segregação de mercadorias e serviços em categorias, de acordo com o nível de essencialidade.

Por outro lado, inverter a lógica da essencialidade, tributando de forma desproporcional determinados produtos é uma violação à igualdade. Desta feita, não se pode desconsiderar as necessidades relacionadas sobretudo ao mínimo existencial, atentando-se aos padrões de uma vida digna, sob pena de grave violação à norma constitucional que restabelece a seletividade de

³⁵⁷ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 110.

³⁵⁸ *Id. Ibid.* p.150.

alíquotas em função da essencialidade. Tal ponderação se mostra relevante na discussão em torno do desrespeito da essencialidade na tributação de produtos femininos, mormente aqueles voltados às demandas fisiológicas específicas.

Nesta esteira, não obstante as divergências doutrinárias que circundam os vínculos entre os princípios da capacidade contributiva, seletividade e essencialidade, pode-se estabelecer o estreito liame entre eles e o princípio da igualdade.

Assim, o presente estudo compartilha do pensamento de que a essencialidade ostenta uma carga axiológica subjacente, que é imposta pela Constituição, a qual tem como objetivo, em última análise, a promoção da igualdade, que é corolário da dignidade humana. De fato, tanto a capacidade contributiva quanto a essencialidade são expressões e instrumentos que tem o escopo de concretizar a igualdade no âmbito tributário. A essencialidade é uma forma de mitigar a regressividade do sistema tributário, no qual o impacto do ônus fiscal aumenta proporcionalmente ao decréscimo da renda do contribuinte, sobretudo se levarmos em consideração a repercussão econômica dos chamados tributos indiretos.

Nessa toada, tomado por empréstimo o entendimento de que a seletividade em função da essencialidade é um desdobramento do princípio da igualdade em matéria tributária, por uma questão de coerência e justiça, deve tal norma ser aplicada a todos os tributos incidentes sobre o consumo, a despeito da CRFB/88 ter referenciado apenas o ICMS e o IPI.

6. OS VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE PRODUTOS FEMININOS: DO DESRESPEITO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DA IGUALDADE

6.1 Da Tributação incidente sobre produtos femininos: do desrespeito ao princípio da seletividade em função da essencialidade

Não há como negar que os tributos, em maior ou menor proporção, produzem efeitos externos, seja no campo econômico, jurídico ou social. Tais externalidades são tocadas de alguma forma por normas e, nessa perspectiva, produzem efeitos jurídicos diferentes na vida das pessoas ou grupos que integram a sociedade.

Nesse cenário, a forma como o Estado escolhe as bases tributárias sobre as quais vai incidir a tributação indireta afetará, indubitavelmente, as decisões do consumidor, de forma que, no caso daqueles que ostentam maior vulnerabilidade econômica, essas decisões tendem a diminuição do bem-estar, afetando muitas vezes o direito à saúde, à educação, o acesso ao mercado de trabalho, dentre outras consequências.

Já foi demonstrado que a regressividade da tributação sobre o consumo, em razão dos impactos diferenciados na vida de homens e mulheres, representa, por si só, um viés discriminatório implícito de gênero, haja vista os aspectos subjacentes, de natureza não tributária, concernentes à vulnerabilidade socioeconômica das mulheres, já dimensionados pelos dados trazidos no presente estudo, assim como em virtude do perfil de consumo diferenciado por gênero, sobretudo quando ocupam o posto de chefe de família.

Por outro lado, necessário investigar a existência de vieses discriminatórios implícitos de gênero no tocante à tributação de produtos destinados prioritariamente às mulheres, a fim de aferir a forma como tal grupo é impactado ao consumir tais bens. Com efeito, não se pode desconsiderar os padrões de consumo entre os gêneros, na medida em que há diferença nesses perfis, advindos de construções sociais imperceptíveis a olhos desatentos.

Desta feita, as distorções se refletem na tributação dos produtos essencialmente femininos ou consumidos majoritariamente por mulheres, na medida em que a carga tributária nesses produtos é discrepante e se justifica na técnica da seletividade, sem levar em conta as desigualdades estruturais entre os gêneros. Brena Borba dos Santos Neris³⁵⁹ ressalta que, apesar de homens possuírem pequenas atividades intrínsecas ao gênero masculino, a exemplo de

³⁵⁹ NERIS, Brena Borba dos Santos. Políticas Fiscais e Desigualdade de Gênero: Análise da Tributação Incidente nos Absorventes Femininos. **Revista FIDES**, v. 11, n. 2, p. 743-759, 21 jan. 2021. Disponível em: <http://www.revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/533> . Acesso em: 31 mar. 2023.

depilação de pelos faciais, as mulheres também têm uma atividade correlacionada, qual seja a depilação corpórea, que tem custo alto no orçamento feminino. Assim, a construção de gênero impôs às mulheres maiores padrões de comportamento, no comparativo com os homens³⁶⁰.

Em razão de supostas iniquidades de classificação de muitos desses produtos como essenciais ou supérfluos, há um claro desrespeito ao princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade, já que as alíquotas incidentes sobre tais itens se mostram em descompasso com a necessidade dos mesmos para a dignidade das mulheres, o que comprova a existência de um viés discriminatório de gênero na tributação sobre o consumo. No Brasil, a alta tributação sobre produtos femininos não faz uma clara distinção entre os bens que são destinados a atender a padrões de higiene e demandas fisiológicas femininas específicas, daqueles que de fato podem ser enquadrados como supérfluos

Para além das distorções da tributação dos produtos femininos em geral, em razão de diversos fatores que se entrelaçam, a exemplo daqueles voltados a atender à cultura do embelezamento, no presente capítulo faremos um recorte daqueles bens que reputamos essenciais em virtude de estarem conectados a necessidades básicas das mulheres, mormente de natureza fisiológicas.

Percebe-se que as distorções da tributação de tais produtos terminam por gerar desigualdades que transbordam a seara tributária, afetando direitos fundamentais, a exemplo do direito à saúde, a acesso ao mercado de trabalho em condições iguais com os homens, educação, direitos sexuais e reprodutivos.

Nessa perspectiva, não há como realizar um estudo da essencialidade desconsiderando aspectos subjacentes ligados às necessidades específicas de tal grupo social. Nesse diapasão, necessário uma investigação acurada e um recorte dos bens de consumo voltados a atender demandas fisiológicas, a exemplo das necessidades das mulheres no período menstrual, no período de lactação, no puerpério, menopausa, assim como aqueles voltados a atender direitos sexuais e reprodutivos.

Ao voltar os olhos para a dicção “ser seletivo, em função da essencialidade do produto” e ao contextualizar essa prescrição constitucional com outros valores do sistema constitucional como a igualdade, a dignidade humana e os diversos direitos conexos, Claine Chiesa³⁶¹ aduz

³⁶⁰ NERIS, Brena Borba dos Santos. Políticas Fiscais e Desigualdade de Gênero: Análise da Tributação Incidente nos Absorventes Femininos. **Revista FIDES**, v. 11, n. 2, p. 743-759, 21 jan. 2021. Disponível em: <http://www.revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/533> . Acesso em: 31 mar. 2023.

³⁶¹ CHIESA, Claine. **IPI- Compostura das Regras – matrizes e a Essencialidade dos Produtos como Fator Determinante na fixação da Carga Tributária**. Dissertação (Mestrado) apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2013.

que as regras da tributação sobre produtos essenciais estão inseridas na política pública imposta ao Estado.

Entretanto, a essencialidade é solenemente desrespeitada pelo legislador tributário, ao estabelecer alíquotas elevadas para produtos voltados à garantia do mínimo existencial, ou seja, essenciais frente a outras mercadorias consideradas supérfluas. O STF, por outro lado, não tem atribuído um significado jurídico autônomo para essencialidade, já que não a reconhece como princípio jurídico ou apenas confere tal *status* indiretamente, apenas no caso de alíquotas abusivas superiores a 50%, consoante destaca Canazaro.³⁶²

Em relação ao ICMS, não obstante algumas diferenças em razão de certa discricionariedade do legislador estadual no estabelecimento das alíquotas incidentes sobre os produtos em geral, a partir da análise das alíquotas praticadas por cada ente estatal, nota-se que a maioria dos Estados tem quatro faixas ou degraus com as seguintes alíquotas médias: 7 a 12% para produtos básicos, quase todos do setor alimentício; 17 e 18% aplicáveis para a generalidade das mercadorias; 25% para produtos supérfluos; e uma média de 30% para energia elétrica, telecomunicações e comunicações e combustíveis, usada em alguns Estados para tributar cigarro e bebidas alcoólicas, armas e munições³⁶³.

Há ainda outros produtos que, não ostentando o mesmo grau de essencialidade dos itens da cesta básica, desfrutam de baixa tributação por força da guerra fiscal, reduções da base de cálculo com atribuições de crédito presumidos, assim como alíquotas reduzidas para atender a determinados objetivos estabelecidos legalmente caso a caso, de sorte que não é possível identificar em nenhuma legislação estadual uma lógica coerente de atribuição do ônus tributário em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Fernando Scaff³⁶⁴ destaca que o critério da seletividade sobre a base impositiva dos tributos indiretos arrecada apenas 3,20% do PIB. Na prática, constata-se que é extremamente difícil estabelecer critérios diferenciadores. O autor alerta que tamanha é a distorção, que é possível perceber que há casos de serviços essenciais, a exemplo de energia elétrica e telecomunicações, os quais são onerados com as maiores alíquotas, de sorte que arrecadam isoladamente mais que o dobro do que é arrecadado sobre bases da indústria de tabaco e bebidas, o que é um contrassenso, haja vista que tais produtos são prejudiciais à saúde. Tais ponderações

³⁶² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.23.

³⁶³ TAXGROUP. Tabela ICMS: Fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. 2023. **Taxgroup**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em: 29 abr. 2023.

³⁶⁴ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 393.

ilustram e corroboram a infringência ao mandamento constitucional exarado nos artigos 153, § 3º e 155, § 2º da Constituição Federal, que impõem a observância da seletividade em função da essencialidade.

No âmbito dos tributos federais, temos tributos como IPI, PIS e Cofins, que oneram a tributação sobre o consumo. No caso do IPI, a atual tabela de TIPI (Tabela do IPI) aprovada pelo Decreto n. 7.660/2011³⁶⁵, traz a aplicação da seletividade ao tributar de forma menos gravosa alguns produtos industrializados essenciais à vida humana, a exemplo de gêneros alimentícios (muitos com alíquota zero) e medicamentos.

Por outro lado, no que se refere a produtos de higiene e cuidados pessoais, há alíquota zero para creme dental, fio dental, protetor solar e papel higiênico, bem como recentemente os absorventes também entraram na referida lista. Outros produtos essenciais são tributados com alíquota reduzida de 5% (sabonetes) e 7% (shampoo e condicionador). Produtos estéticos normalmente são tributados com alíquota de 22% (cremes, loções, batons, maquiagens, creme de barbear, sais perfumados, por exemplo). Perfumes são tributados com alíquota de altas³⁶⁶.

Vale salientar que as contribuições do PIS e da Cofins incidentes sobre o consumo, ao contrário do IPI, tiveram sua arrecadação crescente ao longo dos anos. De fato, em 1995 a arrecadação do PIS/Cofins representava 3,1% do PIB e em 2013 já representava 5,12% do PIB. Tais tributos, somados aos demais, além de desrespeitarem o mecanismo da essencialidade em si, tornam a carga tributária incidente sobre o consumo de produtos femininos extremamente elevada e desproporcional à vulnerabilidade de tal grupo social, conforme será mostrado mais á frente³⁶⁷.

No que se refere às alíquotas de ICMS incidentes sobre produtos destinados ao público feminino, o cenário não é diferente, haja vista que há uma certa uniformidade no desrespeito à técnica da graduação das alíquotas de acordo com a essencialidade.

³⁶⁵BRASIL. PLANALTO. **Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados- TIPI Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2011.158%2C%20DE%2029%20DE%20JULHO%20DE%202022&text=Aprova%20a%20Tabela%20de%20Incid%C3%Aancia%20do%20Imposto%20sobre%20Produtos%20Industrializados%20%2D%20TIPI.. Acesso em: 18 abr. 2023.

³⁶⁶BRASIL. Receita Federal. **TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados)**. Receita Federal, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/tipi-tabela-de-incidencia-do-imposto-sobre-produtos-industrializados>. Acesso em: 28 abr. 2022.

³⁶⁷GODOI, Marciano Seabra. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas Uniformes Com transferências financeiras (*Refundable Tax Credits*) para Famílias de baixa renda. **Tributação e desigualdade**/organizadores José Roberto [et al]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, Malheiros, 2017.

Nessa perspectiva, a violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade cria um ambiente propício à injustiça na distribuição do ônus da carga tributária no que concerne à tributação dos produtos femininos, configurando uma forma de discriminação tributária implícita, já que o impacto financeiro de tais tributos na vida das mulheres é agravado em razão da conjugação das demais desigualdades que atinge tal grupo de contribuintes.

Portanto, o sistema tributário termina, nesse aspecto, reforçando a desigualdade de gênero, na medida em que a seletividade é um princípio voltado à promoção da igualdade, que tem se mostrado abstrato e inaplicável na prática. Ademais, essa tributação elevada sobre produtos expõe a base tributária brasileira sobre o consumo, que tende a atingir mais gravemente as mulheres, dentro de um desenho fiscal marcado pela regressividade.

Na grande maioria dos casos a alíquota específica de cada tributo, isoladamente, é elevada e não se coaduna com a essencialidade de tais produtos. Por outro lado, a soma da carga tributária incidente sobre cada produto reafirma os vieses de gênero na tributação sobre o consumo, corroborando que a “neutralidade” da tributação, para além de contribuir para manutenção do “*status quo*,” é mais um mecanismo difuso na legislação tributária que afeta o exercício do direito de consumo digno das mulheres.

Nota-se que há uma completa inversão dos objetivos que a Constituição buscou concretizar, mormente no tocante à correção das desigualdades socioeconômicas existentes. A professora Elizabeth Nazar Carrazza afirma que “estes preceitos visam garantir a todos uma existência digna, afastando a miséria e a marginalização. Sem tais garantias, que decorrem da igualdade, não há falar em direitos individuais, tais como a liberdade de pensamento, a segurança jurídica etc”³⁶⁸.

Assim, não obstante a tensão que a tributação sobre produtos prioritariamente femininos tem gerado nos últimos tempos, fato é que se trata de tema vivo, que requer um tratamento adequado, haja vista que tais iniquidades não se coadunam com os princípios constitucionais, inclusive aqueles delineados de forma especial para o sistema tributário, mormente em razão do caráter instrumental de tal ramo do direito na concretização de direitos fundamentais.

6.2 Das distorções nas alíquotas de alguns produtos femininos selecionados

Na presente seção serão analisados alguns produtos direcionados ao uso exclusivo das mulheres, a fim de aferir como o legislador tributário tem estabelecido as alíquotas incidentes

³⁶⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade**. Curitiba: Juruá, 1992, p. 32.

sobre tais bens de consumo, buscando trazer, sempre que possível, um comparativo com similares usados por homens. Dessa feita, o objetivo é explicitar a forma como a seletividade em função da essencialidade tem sido utilizada na definição de alíquotas de IPI, PIS/Cofins e ICMS. De outra banda, vale consignar que diversos produtos não tem um comparativo masculino, haja vista que a maioria dos produtos escolhidos para análise é destinada a atender demandas exclusivas das mulheres, direcionados a suprir necessidades fisiológicas, a exemplo do gerenciamento menstrual, trabalho reprodutivo, de cuidado e higiene, bem como direito sexual.

Nesse contexto, os produtos separados para análise são: (i) Anticoncepcionais; (ii) Produtos ligados ao trabalho reprodutivo em si, que também são decorrentes da fisiologia feminina e reprodução, os quais não têm um comparativos com itens de consumo do gênero masculino, a exemplo de absorventes e coletores menstruais, absorvente para seios; adaptador de silicone para mamilos para amamentação; pomada para mamilos para amamentação; bomba para seios extratora de leite; (iii) Produtos que, a despeito de não serem de uso exclusivo da mulheres, haja vista que não são destinados a atender às necessidades fisiológicas ou de reprodução de tal grupo, são predominantemente adquiridos por mulheres, em razão dos impactos da construção social de gênero, no qual tal parcela da população assume.

Consoante visto nas pesquisas trazidas por este estudo, há maior responsabilidade das mulheres pelos trabalhos domésticos e de cuidados, mormente em relação às crianças e idosos que integram o núcleo familiar, de forma que produtos como fralda infantil, fralda geriátrica, lenço umedecido, creme para assaduras, bico para mamadeira, entre outros, são bens de consumo adquiridos majoritariamente por mulheres.

Tendo em vista que absorventes e coletores menstruais estão ligados diretamente ao atendimento de uma demanda relacionada à fisiologia feminina, independentemente do trabalho reprodutivo, tais itens, além de terem sido incluídos na tabela, receberão uma análise em seção própria, a fim de lançar luz na questão da dignidade menstrual.

As tabelas trarão outros produtos que não se relacionados ao uso exclusivo feminino nem masculino ou que são supérfluos, a fim de realçar a incongruência legislativa no enquadramento dos produtos e na seleção das alíquotas aplicáveis. Ademais, vale assinalar a existência de diversos outros produtos que poderiam ser objeto de análise, haja vista não se trata de uma lista exaustiva. Ocorre que, por razões metodológicas, fizemos um recorte dos bens de consumo que reputamos suficientes para demonstrar o desrespeito às balizas constitucionais que determinam a aplicação da seletividade em função da essencialidade, buscando explicitar os vieses discriminatórios implícitos de gênero em tal base de incidência.

A metodologia partiu da investigação dos produtos na TIPI (Tabela do IPI)³⁶⁹ com suas respectivas numerações de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), fazendo um cotejo em seguida com itens próximos no mesmo capítulo e, quando possível, no mesmo item. Ademais, foi utilizada a ferramenta de estimativa de alíquota por NCM da plataforma Portal IOB online³⁷⁰ e o Portal Siscomex (Programa Portal Único de Comércio Exterior)³⁷¹.

Em relação ao PIS e Cofins, foram pesquisadas as alíquotas para o regime não cumulativo. No que toca ao ICMS, foi utilizada a alíquota interna de ICMS do Estado de Alagoas, prevista na Lei nº 5.900/1996, a qual determina que, na hipótese de não haver um enquadramento específico do produto ou serviços, deve-se aplicar da alíquota geral de 19%. Vale mencionar que foi consultado o site Taxgroup³⁷², que traz um demonstrativo e atualização das alíquotas de ICMS de todos os Estados.

Ademais, este trabalho tomou como fonte de pesquisa e referência os levantamentos realizados por Luíza Machado, que em sua dissertação de mestrado fez uma estimativa da soma das alíquotas incidentes sobre diversos produtos direcionados ao cuidado e fisiologia feminina. Nesse cenário, a autora ressalta que “Alguns produtos podem se classificar em diferentes NCMs devido à diferença de materiais, componentes, entre outros fatores – as mamadeiras, por exemplo, têm diversas classificações de acordo com o material do pote, do bico e outros acessórios”³⁷³.

6.2.1 Tributação sobre absorventes, tampões e coletores menstruais, absorventes para seios, fraldas infantis e geriátricas

A Tabela 5 a seguir traz o comparativo das alíquotas incidentes sobre produtos ligados ao trabalho reprodutivo, bem como aqueles direcionados a atender demandas biológicas e fisiológicas, que em muitos casos não têm equiparação com o sexo masculino: a exemplo de Absorventes menstruais e tampões, coletores menstruais, absorventes para seios.

³⁶⁹ BRASIL. PLANALTO. **Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022**. Disponível em: [³⁷⁰ IOB. **Consulta Tributária por NCM**, IOB, 2022. Disponível em: <https://www.iobonline.com.br/>. Acesso em: 17 abr. 2023](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2011.158%2C%20DE%2029%20DE%20JULHO%20DE%202022&text=Aprova%20a%20Tabela%20de%20Incid%C3%Aancia,vista%20o%20disposto%20no%20art. Acesso em: 18 abr. 2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

³⁷¹ BRASIL. Receita Federal. **Siscomex**. Disponível em: <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>. Acesso em: 29 de abr. 2023

³⁷² TAXGROUP. **Tabela ICMS**: Fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. 2023. Taxgroup. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em: 29 abr.2023.

³⁷³ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. **Tributação e Desigualdade de Gênero e Raça**: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina. 2023. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

Tabela 5 – Tributação sobre absorventes, tampões e coletores menstruais, absorventes para seios, fraldas infantis e geriátricas e esponja de maquiagem

Produto	NCM	Descrição do item na TIPI	IPi	PIS/COFINS	ICMS	Total
Absorventes menstruais e tampões; absorventes para seios; fraldas infantis	9619.00.00	Absorventes (pensos) e tampões higiênicos, cueiros, fraldas e artigos higiênicos semelhantes, de qualquer matéria	0%	9,25%	19%	28,25%
Fraldas geriátricas do Programa Farmácia Popular	9619.00.00	Absorventes (pensos) e tampões higiênicos, cueiros, fraldas e artigos higiênicos semelhantes, de qualquer matéria	0%	9,25%	0%	9,25%
Fraldas geriátricas fora do Programa Farmácia Popular	9619.00.00	Absorventes (Pensos) e tampões higiênicos, cueiros, fraldas e artigos higiênicos semelhantes, de qualquer matéria	0%	9,25%	19%	28,25%
Coletores menstruais	3924.90.00	Plásticos e suas obras – Serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou de toucador, de plástico. – Outros	6,5%	9,25%	19%	34,75%
Esponja de maquiagem	9616.20.00	Borlas ou esponjas para pós ou para aplicação de outros cosméticos ou de produtos de toucador	0%	9,25%	19%	28,25%

Alíquota de ICMS referente à alíquota interna para o Estado de Alagoas (Lei nº 5.900/1996).

Fonte: Tabela TIPI (Decreto nº 11.158/2022), Portal IOB, Portal Único Siscomex e Menezes (2023). Elaboração própria (2023).

A Tabela 5 mostra que, não obstante absorventes/tampões e coletores menstruais, serem produtos direcionados à mesma função fisiológica, tem alíquotas diferenciadas, ou seja, 28,25% e 34,75%, respectivamente, de sorte que não há uma explicação convincente para tal disparidade de alíquotas.

No caso das fraldas geriátricas, curial registrar que o referido produto é fornecido pela rede pública de forma gratuita pelo Sistema Único de Saúde (SUS), bem como há o subsídio de 90% do preço no Programa Farmácia Popular do Brasil (PFPPB – Decreto Federal

nº .090/2004)³⁷⁴. Ocorre que nem sempre tal acesso é de fato franqueado a todos que necessitam fazer uso de tal bem de consumo, haja vista que, historicamente, os entes da federação nem sempre conseguem atender de maneira satisfatória às necessidades da população, mormente aqueles que estão em vulnerabilidade social ou econômica.

Percebe-se que as alíquotas incidentes sobre os itens da tabela se afastam da exigência constitucional de aplicação da seletividade em função da essencialidade, uma vez que estamos diante de produtos que integram o direito à saúde, conectado com o atendimento de demandas fisiológicas e, em última análise, que integram a própria noção de dignidade humana. Assim, a alíquota total incidente denota que a tributação, ao invés de primar pela justiça fiscal, termina encarecendo o valor dos produtos ao consumidor final, de sorte que gera um impacto significativo na renda de mulheres mais pobres, afetando a democratização no acesso a tais itens, diminuindo o bem-estar de tal grupo e, por vezes, obstaculizando o exercício de outros direitos sociais, a exemplo do direito à educação e saúde, conforme será visto à frente.

A distorção fica escancarado na medida em que produtos como esponja de maquiagem, estão no mesmo capítulo, têm alíquota zero de IPI e são tributados com uma alíquota total estimada de 28,25%, ou seja, a mesma de outros produtos indubitavelmente mais essenciais.

Não obstante as esponjas de maquiagem serem produtos destinados ao cuidado com a imagem feminina, mormente se levarmos em consideração que a mulher é impactada com a os padrões estabelecidos socialmente, conforme visto alhures, que se refletem inclusive no mercado de trabalho, tal produto não deve ser colocado no mesmo patamar de essencialidade de bens de consumo que se destinam a cumprir uma demanda fisiológica inafastável das pessoas que menstruam. O mesmo acontece com fraldas infantis, que são fundamentais para a saúde de bebês e crianças, assim como absorventes para seios, itens imprescindíveis durante a amamentação, período no qual as mulheres necessitam de um cuidado especial.

Ocorre que todas essas especificidades e necessidades são invisibilizadas no momento da valoração da essencialidade e enquadramento das alíquotas incidentes.

6.2.2 Tributação sobre pomadas preventivas de assaduras, pomada hidratante de mamilos durante a amamentação e lenços umedecidos

³⁷⁴ BRASIL. **Decreto nº 5.090/2004 de 20 de maio de 2004**. Regulamenta a Lei nº 10.858, de 13 de abril de 2004, e institui o programa "Farmácia Popular do Brasil", e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 20º4. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5090.htm. Acesso em: 20 set. 2023.

Na Tabela 6 a seguir, será explicitada a tributação incidente sobre pomadas preventivas de assaduras e pomadas para proteção de mamilos durante a amamentação, bem como sobre lenços umedecidos. Desde já nota-se uma certa impropriedade na inclusão de itens como cera automotiva no mesmo capítulo no capítulo da tabela TIPI de produtos direcionados ao cuidado e à saúde de bebês e mulheres, o que denota a ausência de coerência metodológica.

Tabela 6 - Incidência de tributos indiretos sobre pomadas preventivas de assaduras, pomadas hidratantes de mamilos durante amamentação, cera automotiva, e lenços umedecidos

Produto	NCM	Descrição do item na TIPI	IPI	PIS/COFINS	ICMS	Total
Pomadas preventivas de assaduras e pomadas hidratantes de mamilos durante amamentação	3404.90.21	Ceras artificiais e ceras preparadas – À base de vaselina e álcoois de lanolina (eucerina anidra)	9,75%	9,25%	19%	38%
Cera automotiva	3405.30.00	Preparações para dar brilho a pinturas de carroçarias e produtos semelhantes, exceto preparações para dar brilho a metais	6,5%	9,25%	19%	34,75%
Lenço umedecido	3401.11.90	Outros	3,25%	12,5%	19%	34,75%

Alíquota de ICMS referente à alíquota interna para o Estado de Alagoas (Lei nº 5.900/1996).

Fonte: Tabela TIPI (Decreto nº 11.158/2022), Portal IOB, Portal Único Siscomex e Menezes (2023). Elaboração própria (2023).

Através da Tabela 6 observa-se a alta incidência tributária sobre produtos destinados à higiene e cuidado, bem como itens ligados às condições biológicas, inclusive prescritos por profissionais de saúde. Há um completo desconhecimento das demandas femininas no período de amamentação. De fato, vale desde já ressaltar a importância do aleitamento materno para saúde e bom desenvolvimento dos bebês e para relação afetiva entre mãe e filho (a). Por outro lado, tem sido comum a romantização da amamentação, a despeito dos primeiros meses de aleitamento vir acompanhado de significativo sofrimento e dor para as mulheres, já que é comum rachadura, ferimento e até sangramento nos mamilos.

Há uma sinalização de ausência de compromisso com a saúde e bem-estar das mulheres no período de amamentação, na medida em que a alta tributação sobre os produtos em tela, para além de representar violação do princípio da seletividade em função da essencialidade, priva as mães lactantes pobres do acesso a tais itens, em desrespeito ao direito à saúde, à igualdade e, em última análise, à dignidade humana.

A incongruência é explicitada quando se constata que a cera de lustrar carro, produto indubitavelmente supérfluo, tem uma alíquota total de 34,75%, ou seja, inferior à alíquota total

de 38% das pomadas hidratantes de mamilos e pomadas preventivas de assaduras, estas últimas essenciais para higienização de bebês, idosos e pessoas com deficiência que precisam desse tipo de cuidado.

6.2.3 Tributação incidente sobre produtos direcionados a métodos contraceptivos

A Tabela 7 traz a tributação incidente sobre diversos métodos contraceptivos. Em tal análise, foi possível realizar um cotejo entre produtos masculinos e femininos.

Tabela 7 – Incidência de tributos indiretos sobre métodos contraceptivos

Produto	NCM	Descrição do item na TIPI	IPi	PIS/COFINS	ICMS	Total
Preservativos	4014.10.00	Preservativos	0%	9,25%	0%	9,25%
Pílulas anticoncepcionais e DIU de hormônio	3006.60.00	Preparações químicas contraceptivas à base de hormônios, de outros produtos da posição	0%	12%	19%	31%
DIU de cobre	9018.90.99	Outros instrumentos e aparelhos – Outros	5,2%	9,25%*	19%	33,45%
Viagra (citrate de sildenafil)	2935.90.19	Sulfonamidas – Outras	0%	0%	19%	19%

*Há isenção de PIS/Cofins quando o produto é destinado a hospitais, clínicas de saúde, entre outros, mas isso não se aplica para venda em farmácias. Alíquota de ICMS referente à alíquota interna para o Estado de Alagoas (Lei nº 5.900/1996).

Fonte: Tabela TIPI (Decreto nº 11.158/2022), Portal IOB, Portal Único Siscomex e Menezes (2023). Elaboração própria (2023).

A Tabela 7 traz produtos contraceptivos, relacionados ao direito sexual e reprodutivo, voltados não apenas a evitar a gravidez indesejada ou não planejada, mas também à prevenção de Infecções Sexualmente Transmissíveis (ISTs), como o HPV, sífilis e HIV³⁷⁵.

Nesse contexto, registre-se que a Conferência Internacional de População e Desenvolvimento (CIPD) realizada no Cairo, em 1994, consagrou uma mudança no arquétipo cultural vigente, de forma que os direitos reprodutivos foram elevados à condição de parte integrante e indissociável dos direitos humanos, já que foi dimensionado o novo conceito de planejamento familiar, garantindo-se a regulação da fecundidade como um direito individual³⁷⁶. Vale destacar que o Brasil foi um dos países signatários dos acordos que foram

³⁷⁵ UFMG. **Observatório da saúde da criança e adolescente. Métodos contraceptivos.** UFMG, 2020. Disponível em: <https://www.medicina.ufmg.br/observaped/metodos-contraceptivos/>. Acesso em: 18 abr. 2023.

³⁷⁶ ONU. **IV Conferência Mundial sobre a Mulher.** Pequim (Beijing), em 1995. ONU MULHERES. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao_beijing.pdf. Acesso em: 18 abr. 2023.

reafirmados e ampliados na IV Conferência Mundial sobre a Mulher, realizada na cidade de Pequim (Beijing), em 1995.

Na plataforma do Cairo, a saúde reprodutiva é definida como sendo:

Um estado de completo bem-estar físico, mental e social, e não apenas ausência de doença ou enfermidade, em todas as matérias relacionadas com o sistema reprodutivo, suas funções e processos. A saúde reprodutiva implica, portanto, que as pessoas estejam aptas a ter uma vida sexual satisfatória e segura, que tenham a capacidade de reproduzir-se e a liberdade de decidir fazê-lo se, quando e quantas vezes, desejarem. Implícito nesta última condição está o direito de homens e mulheres de ser informados e de ter acesso a métodos de planejamento familiar de sua escolha.³⁷⁷

Nesse cenário, os documentos firmados na referida Conferência trazem o pressuposto inafastável de que os direitos reprodutivos devem ser incorporados ao contexto dos direitos humanos fundamentais, como o direito à vida, à igualdade, à liberdade, à saúde, à educação, ao trabalho, à inviolabilidade da intimidade, em sua dimensão ética e política, através do efetivo exercício destes direitos que, desde a Declaração Universal dos Direitos Humanos da ONU, em 1948, são considerados indivisíveis e interdependentes.

O Sistema Único de Saúde (SUS), a fim de garantir os direitos sexuais e reprodutivos, distribui a pílula combinada, o anticoncepcional de emergência (pílula do dia seguinte), a mini-pílula, o anticoncepcional injetável mensal e trimestral, o diafragma, os dispositivos intrauterinos (DIU de cobre), assim como preservativo feminino e masculino³⁷⁸. Ademais, alguns tipos de anticoncepcionais são disponibilizados pelo PFPB, com até 90% de desconto.³⁷⁹

Em relação aos preservativos, as camisinhas masculinas são disponibilizadas gratuitamente pelo SUS em sua forma “genérica”, tendo ampla procura e acesso pela população.

A utilização de métodos contraceptivos é fundamental para as mulheres em virtude da necessidade de terem acesso à possibilidade de realizar seu planejamento familiar e desenvolvimento da autonomia sexual e reprodutiva. Com efeito, os direitos sexuais e reprodutivos estão incluídos no rol dos direitos Humanos fundamentais, de sorte que respeitá-los, sem discriminação de qualquer natureza, seja de classe social, gênero, religião ou orientação sexual, é uma forma de promover a vida em sociedade.

Quando lançamos os olhos para os dados relacionados à carga tributária incidente sobre métodos contraceptivos é inegável a discriminação com viés de gênero. De fato, nos referidos tributos, além do escancarado desrespeito aos parâmetros da essencialidade, as alíquotas

³⁷⁶ BRASIL. Ministério da Saúde. **Mais saúde- Direito de todos**. Ministério da Saúde, 2009. Disponível em: https://bvsm.s.saude.gov.br/bvs/publicacoes/mais_saude_resultados_conquistas.pdf. Acesso em: 18 abr. 2023

³⁷⁷ ONU. **IV Conferência Mundial sobre a Mulher**. Pequim (Beijing), em 1995. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/declaracao_beijing.pdf. Acesso em: 18 abr. 2023.

³⁷⁸BRASIL. *Op. Cit.*

vigentes para os produtos contraceptivos masculinos são menores no comparativo com as alíquotas incidentes sobre os itens femininos.

De fato, as camisinhas comerciais e os medicamentos para disfunção erétil recebem benefícios fiscais que não são estendidos aos anticoncepcionais femininos. Nesse cenário, enquanto os preservativos masculinos chegam a uma tributação total de 9,25% e o “Viagra” pode chegar a uma incidência máxima de 19%, a grande maioria dos produtos contraceptivos femininos (pílulas e o DIU hormonal) sofrem com uma alíquota superior a 30%, ou seja, há uma nítida e significativa diferença.

Nesse contexto, não olvidamos que os incentivos fiscais direcionados à disfunção erétil e aos métodos contraceptivos masculinos são legítimos e se coadunam com os parâmetros da essencialidade. Entretanto, por uma questão de equidade e justiça, tais benefícios devem ser estendidos aos métodos contraceptivos femininos, uma vez que as mulheres também necessitam ter garantido o seu direito à autonomia e planejamento familiar, assim como deve ser assegurado a tal grupo os direitos sexuais e reprodutivos.

Com efeito, a despeito de alguns produtos e métodos contraceptivos serem disponibilizados na rede pública de saúde, nem sempre estes bens e serviços são de fato acessíveis às mulheres, haja vista que é notório que o Estado não tem sido capaz de suprir as necessidades sociais da população em sua completude. Por outro lado, nosso sistema tributário não pode continuar instituindo uma política fiscal marcada por uma discriminação com viés de gênero, reforçando a desigualdade entre homens e mulheres no simples ato de consumir.

6.2.4 Incidência tributária sobre bico para mamadeira, bico adaptador de mamilos para amamentação e bombas de amamentação

Em relação à tributação de bico para mamadeira e bico adaptador de mamilos para amamentação, cuja classificação é a mesma (NCM 3924.90.00), ambos estão inseridos no capítulo 39 da tabela TIPI. Aqui interessante pontuar que foi incluído na tabela o pote de água para cães, a fim de evidenciar que o referido produto se encontra na mesma classificação do bico para mamadeira e protetor de mamilo para amamentação, inclusive com a mesma carga tributária total, o que por si só, já é uma distorção de enquadramento metodológico, haja vista o parâmetro da essencialidade e diversidade na utilidade de tais bens de consumo.

Por outro lado, as bombas de amamentação e compressor de ar integram o capítulo 84 (reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos e suas partes) e possuem a mesma classificação na Tabela TIPI (NCM 8414.10.00). Referidos itens foram juntados em razão da análise relativa aos mesmos ostentar similares nuances.

Tabela 8 - Incidência tributária sobre bico para mamadeira, bico adaptador de mamilos para amamentação, pote de água para cães, bombas de amamentação e Compressor de ar

Produto	NCM	Descrição do item na TIPI	IPI	PIS/COFINS	ICMS	Total
Bico para mamadeira e protetor de mamilo para amamentação	3924.90.00	Serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou de toucador, de plástico – Outros	6,5%	9,25%	19%	34,75%
Pote de água para cães	3924.90.00	Serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou de toucador, de plástico – Outros	6,5%	9,25%	19%	34,75%
Bomba de amamentação (elétrica ou a vácuo)	8414.10.00	Bombas de vácuo	0%	9,25%	19%	28,25%
Compressor de ar	8414.40.10	Compressores de ar montados sobre chassis com rodas e rebocáveis de deslocamento alternativo	0%	9,25%	19%	28,25%

Alíquota de ICMS referente à alíquota interna para o Estado de Alagoas (Lei Nº 5.900/1996).

Fonte: Tabela TIPI (Decreto nº 11.158/2022), Portal IOB, Portal Único Siscomex e Menezes (2023). Elaboração própria (2023).

A análise das alíquotas incidentes sobre referenciados na Tabela 8, da mesma forma que os demais acima relacionados, tem em comum o apagamento das necessidades básicas das mulheres no período de amamentação, desrespeitando ostensivamente a seletividade em função da essencialidade. A própria classificação da Tabela TIPI, ao colocar no mesmo enquadramento bico para mamadeira, protetor de mamilo para amamentação e pote de água para cães, da mesma forma que fez com a bomba de amamentação e compressor de ar, já denuncia um desconhecimento da função que cada um desses produtos desempenha na vida das mulheres.

É alarmante constatar que compressores de ar, utilizados para encher pneu de veículos, possuem uma incidência tributária máxima de até 28,25%, ou seja, a mesma que incide sobre bombas para amamentação, uma iniquidade de gênero escancarada.

Vale destacar que a bomba de amamentação está longe de ser um produto supérfluo. A Organização Mundial da Saúde (OMS) recomenda que os bebês recebam o leite materno, exclusivamente, até os seis meses de vida, podendo a amamentação se estender até os dois anos.

Após os seis meses, o leite materno ainda traz benefícios nutricionais e imunológicos para a criança, diminuindo o risco de infecções e prevenindo doenças crônicas como diabetes, hipertensão e obesidade, por exemplo. O Ministério da Saúde deixou assentado que o aleitamento materno é a forma de proteção mais econômica e eficaz contra a mortalidade infantil, protegendo as crianças de diarreias, infecções respiratórias e alergias, entre outras doenças³⁸⁰.

Nessa esteira, a bomba de amamentação pode ser uma grande aliada das mulheres na continuidade do aleitamento materno, mormente no período em que a mãe precisa retornar à sua rotina de trabalho fora de casa, assim como é importante na hipótese em que a mulher produz excesso de leite, que pode ser ordenhado e doado para alimentar outras crianças que se encontram em hospitais, normalmente bebês prematuros.

Mais uma vez a política fiscal se mostra equivocada na definição do que é essencial ou supérfluo, em completo desrespeito da dignidade das mulheres no período de aleitamento materno, o que pode inclusive ter reflexos na inserção de tal grupo no mercado de trabalho. Nesse contexto, para que exista a igualdade de direitos, é fundamental o respeito às diferenças.

Assim, patente o desrespeito ao princípio da seletividade em função da essencialidade, de forma que tributação incidente sobre o consumo de produtos femininos é marcada por vieses implícitos discriminatórios, seja em razão da desconsideração das necessidades básicas das mulheres, seja em razão de não estender alguns benefícios fiscais aos bens de consumo de uso exclusivo de tal grupo social, o que reforça a desigualdade de gênero.

6.3 A tributação sobre absorventes e a pobreza menstrual

A menstruação é um processo fisiológico que geralmente se manifesta todos os meses desde a menarca (primeira menstruação) até a menopausa, quando cessa tal ciclo. Nesse cenário, o ciclo menstrual normalmente traz inúmeras mudanças para meninas, mulheres, indivíduos não-binários e homens transgêneros, afetando suas vidas de várias maneiras, causando alterações de humor, fadiga, dores de cabeça, fortes cólicas e inchaço, dentre outros sintomas.

³⁸⁰ BRASIL. Ministério da saúde. **Campanha Nacional busca estimular aleitamento materno**. 2022.. Disponível em: <http://conselho.saude.gov.br/ultimas-noticias-cns/2584-campanha-nacional-busca-estimular-aleitamento-materno#:~:text=A%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20Mundial%20da%20Sa%C3%BAde,os%202%20anos%20de%20idade>. Acesso em: 05 abr. 2023.

Consoante o *Terminology Action Group of the Global Menstrual Collective*, “a saúde menstrual é um estado de completo bem-estar físico, mental e social e não apenas a ausência de doença ou enfermidade em relação ao ciclo menstrual”³⁸¹.

Apesar da menstruação ainda ser considerada um tabu, nos últimos tempos muito se tem debatido a respeito do que se convencionou chamar *menstrual equality*, um movimento que se fortalece mundialmente e que tem como objetivo o combate à pobreza menstrual, já que os produtos destinados a atender a tal demanda fisiológica (a exemplo de absorventes, tampões e coletores menstruais) são tributados de forma desproporcional à sua essencialidade.³⁸² Assim, busca-se, através do referido movimento social, colocar luz em uma discussão ampla a respeito da promoção de políticas públicas voltadas à melhora da qualidade de vida das pessoas que menstruam, de sorte que, nesse contexto, a tributação desempenha importante papel.

A pobreza menstrual é um problema socioeconômico e de saúde pública, que retrata a falta de acesso a itens adequados para atender aos padrões mínimos de higiene durante o ciclo menstrual. A questão atinente à falta de políticas públicas de acesso gratuito a absorvente ou coletores menstruais em geral, assim como a alta incidência tributária sobre tais produtos dificulta o acesso a bens voltados ao mínimo existencial violando, em última análise, a própria dignidade humana.

Os produtos destinados ao gerenciamento menstrual, consoante visto acima, tem uma incidência tributária total em torno de 28,25%. Evidencia-se um caso típico de escancarada injustiça fiscal, por se tratar de um produto extremamente essencial, destinado a suprir uma demanda fisiológica. Nessa senda, registre-se que há ainda um desconhecimento sobre o cuidado da saúde menstrual, de sorte que se trata de problema que pode afetar inclusive as pessoas que não estão em situação de pobreza, não obstante impactar de forma mais severa a parcela mais vulnerável da população.

Nesse cenário, a pobreza menstrual reflete uma questão multidimensional e transdisciplinar, que exige um rol de medidas e políticas públicas multissetoriais voltadas ao enfrentamento de tal problema, o que abarca ações no âmbito das políticas de educação, saúde

³⁸¹ HENNEGAN, Julie; WINKLER, Inga T. BOBEL, Chis; KEIZER, Daniella; HAMPTON, Janie; LARSSON, Gerda. CHANDRA-MOULI, Venkatraman; PLESONS, Marina; MAHON, Teresa. **Saúde menstrual: uma definição para política, prática e pesquisa**, Pubmed, 2021. Disponível em: <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/33910492/> Acesso em: 01 abr. 2023.

³⁸² UNFPA; UNICEF. **Pobreza menstrual no Brasil: desigualdades e violações de direitos**. UNFPA/UNICEF, 2021. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/relatorios/pobreza-menstrual-no-brasil-desigualdade-e-violacoes-de-direitos>. Acesso em: 10 abr. 2023.

e saneamento básico, assim como perpassa por uma discussão no campo tributário, haja vista que a tributação incidente sobre tal produto é incompatível com o padrão de essencialidade.

O Relatório do Fundo de População das Nações Unidas (UNFPA) e do Fundo das Nações Unidas para a Infância (UNICEF) intitulado *A Pobreza Menstrual no Brasil: Desigualdade e Violação de Direitos*³⁸³, lançado em 2021, define a pobreza menstrual como um fenômeno complexo, multidisciplinar e transdimensional, que requer uma ação estruturada por parte de todas as nações³⁸⁴.

Nessa perspectiva, uma das principais causas do problema é justamente a desigualdade econômica das mulheres em geral, não obstante a pobreza menstrual atingir de forma mais significativa as adolescentes. Segundo o referido relatório, a pobreza menstrual atinge, no Brasil, 28% das pessoas de baixa renda na faixa etária entre os 14 e os 45 anos³⁸⁵.

O mencionado relatório UNFPA/UNICEF traz alguns fatores relacionados à pobreza menstrual, entre os quais cita-se: falta de acesso a produtos adequados para o cuidado da higiene menstrual tais como absorventes descartáveis, absorventes de tecido reutilizáveis, coletores menstruais descartáveis ou reutilizáveis, calcinhas menstruais, além de papel higiênico e sabonete; ausência de banheiros seguros e em bom estado de conservação; saneamento básico; falta de acesso a medicamentos para administrar problemas menstruais e/ ou carência de serviços médicos; insuficiência ou incorreção nas informações sobre a saúde menstrual e autoconhecimento sobre o corpo e os ciclos menstruais; e questões econômicas, a exemplo da tributação sobre os produtos menstruais³⁸⁶.

A dignidade menstrual tem ainda uma relação com a lista dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável – ODS presentes na Agenda 2030 da ONU, mormente com o objetivo 5, que estabelece a igualdade de gênero. De fato, segundo o Relatório UNFPA/UNICEF:

Embora não explícito na Agenda 2030, a dignidade menstrual pode ser entendida como uma consequência da autonomia corporal feminina, abordada na meta 5.6, que visa “assegurar o acesso universal à saúde sexual e reprodutiva”, e, principalmente, através do indicador consequente 5.6.1, que se destina a analisar “a proporção de mulheres com idade entre 15 e 49 anos que tomam decisões informadas sobre suas relações sexuais, uso de contraceptivos e cuidados com saúde reprodutiva”, conforme apontado pelo relatório “Meu Corpo me Pertence: Reivindicando o Direito à Autonomia e à Autodeterminação”³⁸⁷.

³⁸³ UNFPA; UNICEF. **Pobreza menstrual no Brasil: desigualdades e violações de direitos**. UNFPA/UNICEF, 2021, p.9. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/relatorios/pobreza-menstrual-no-brasil-desigualdade-e-violacoes-de-direitos>. Acesso em: 10 abr. 2023.

³⁸⁴ *Id. Ibid.*

³⁸⁵ *Id. Ibid.*

³⁸⁶ *Id. Ibid.* p. 11.

³⁸⁷ *Id. Ibid.*, p. 16.

Demais disso, em uma visão multidisciplinar, a dignidade menstrual conversa com outros objetivos da ODS, dentre os quais destacam-se: o objetivo 1, relativo à erradicação da pobreza em todas as formas; objetivo 3, ligado a Saúde e bem-estar; objetivo 4, que se conecta à educação de qualidade; objetivo 8, que busca assegurar trabalho decente e crescimento econômico.

O Relatório do UNFPA/ UNICEF, a partir da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF), traz dados que reafirmam a vulnerabilidade feminina, haja vista uma parcela significativa de tal grupo não ter acesso a absorventes. De fato, a média de gasto com absorventes por unidade de consumo, juntando todas as declarações de compras individuais da respectiva família é de R\$ 12,97. Quando levamos em consideração a quantidade de meninas e mulheres em idade fértil na família, a média do gasto com absorvente por mulher se reduz para uma média de R\$ 5,92³⁸⁸.

Nesse cenário, vale destacar o estudo da Unesco intitulado *Good Policy and Practice in Health Education: Puberty Education and Menstrual Hygiene Management*³⁸⁹, no qual foi ressaltada a importância da menstruação, enquanto uma questão que traz um significativo efeito no aproveitamento dos adolescentes na educação, de forma que é fundamental o acesso a materiais de higiene menstrual, água e saneamento seguros. O estudo registra, com base em estatísticas do Banco Mundial, faltas escolares de aproximadamente 4 dias a cada 4 semanas. Os dados qualitativos trazidos pela Unesco corroboram que o aproveitamento das atividades escolares é afetado negativamente em razão de diversos fatores relacionados ao período menstrual, a exemplo de cólicas menstruais, materiais de higiene menstrual insuficientes, instalações inadequadas de água e saneamento nas escolas, assim como medo de um acidente menstrual.

A negligência no adequado enfrentamento da questão atinente à pobreza menstrual traz problemas ligados à saúde física e mental, que variam desde questões fisiológicas, como alergia e irritação da pele e mucosas, infecções urogenitais como a cistite e a candidíase, até uma condição que pode levar à morte, conhecida como Síndrome do Choque Tóxico³⁹⁰.

No que se refere à saúde emocional, não se pode olvidar que a pobreza menstrual tem potencial para desencadear um processo de sofrimento, insegurança e estresse, contribuindo

³⁸⁸ UNFPA; UNICEF. **Pobreza menstrual no Brasil: desigualdades e violações de direitos**. UNFPA/UNICEF, 2021. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/relatorios/pobreza-menstrual-no-brasil-desigualdade-e-violacoes-de-direitos>. Acesso em: 10 abr. 2023, p. 25.

³⁸⁹ UNESCO. *Good Policy and Practice in Health Education: Puberty Education and Menstrual Hygiene Management*. Paris, 2014. Disponível em: <http://healtheducationresources.unesco.org/library/documents/good-policy-and-practice-health-education-booklet-9-puberty-education-and>. Acesso em: 10 abr. 2023.

³⁹⁰ UNFPA; UNICEF. *op. cit.*

para reforçar a discriminação e estigmatização com viés de gênero, o que dificulta o pleno desenvolvimento de uma mulher adulta e seu processo de autonomia, empoderamento e inserção no mercado de trabalho.

A discussão relacionada à pobreza menstrual tem se ampliado significativamente. Em 2016, o jornal Americano *The New York Times* publicou um editorial intitulado *End the tampon tax*³⁹¹, no qual defendeu-se a isenção da tributação sobre absorventes, destacando-se projetos de lei em alguns Estados Americanos nesse sentido, a exemplo da Califórnia, Ohio, Nova York, Utah e Virgínia. O editorial argumentou que a desoneração tributária sobre tais produtos é um primeiro passo importante para torná-los acessíveis a todas as pessoas que menstruam.

O debate relativo à desoneração de produtos voltados ao combate da pobreza menstrual também tem ocorrido no âmbito da Comunidade Europeia. De fato, a Comissão dos Assuntos Econômicos e Monetários junto à Comissão dos Direitos da Mulher e da Igualdade dos Gêneros recomendou a adoção de uma resolução na qual os Estados membros promovessem a eliminação do chamado ‘imposto dos absorventes e do cuidado’ através da utilização da flexibilidade legislativa introduzida na Diretiva IVA³⁹².

Nesse cenário, em 2016 a Comissão Europeia autorizou a redução de alíquotas para patamares inferiores a 15%, como prevê a Diretiva IVA 2006/112/CE, permitindo a adoção de alíquotas reduzidas para absorventes. Com efeito, no sistema europeu de tributação do consumo, além da alíquota padrão, os Estados podem adotar uma ou duas alíquotas menores do que a padrão, nos termos do artigo 98 da citada Diretiva IVA 2006/112/CE. Entretanto, tais reduções não podem resultar em uma alíquota abaixo de 5%, consoante determina o artigo 99, salvo em relação aos Estados que, em 1º de janeiro de 2017, já aplicavam taxas inferiores ao mínimo fixado pela referida Diretiva, nos termos o artigo 110. Após a referida Diretiva IVA, muitos países realizaram uma readequação na política fiscal em relação aos produtos menstruais.

No Reino Unido, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) incidente em produtos menstruais era cobrado com a alíquota de 5%. Após sua saída da União Europeia, o Reino Unido, a partir do dia 1º de janeiro de 2020 aboliu a tributação sobre os absorventes. O país se

³⁹¹ NAGLE, Michael. THE NEW YORK TIMES. *The Editorial Board, ‘End the Tampon Tax’* N.Y. **TIMES**, 2016. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2016/02/08/opinion/end-the-tampon-tax.html>. Acesso em: 12 abr. 2023.

³⁹² FEITAL, Thiago Álvares. **Igualdade de gênero tributária**: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos. 2023. 437 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

junta ao Canadá, Austrália, Quênia e vários Estados dos EUA na eliminação do imposto sobre absorventes internos, onde não há incidência de tributação sobre absorventes³⁹³.

Na Alemanha, desde 1º de janeiro de 2020, o IVA sobre os produtos direcionado à higiene menstrual foi reduzido de 19% para 7%, de sorte que os absorventes passaram a ser tributados como produtos básicos de primeira necessidade³⁹⁴.

Na Itália, o Senado aprovou o Decreto Fiscal proposto pelo governo, que previa a revogação da norma que não considerava absorventes femininos itens de primeira necessidade. Assim, a partir de 1º de janeiro de 2020 o IVA sobre os absorventes passou de 22%, maior alíquota cobrada sobre um produto no país, para 5%. Aqui vale ressaltar que a referida redução foi aplicada apenas para os absorventes biodegradáveis³⁹⁵.

Na Índia, após forte pressão popular, em 2018 o governo decidiu eliminar a taxa de 12% sobre os absorventes. A advogada e deputada Dev promoveu uma petição *on-line* para exigir a eliminação da tributação, haja vista que o absorvente era considerado um produto de luxo. Com mais de 400.000 assinaturas de apoio, o pedido enfatizava que 70% das mulheres do país não podia comprar absorventes em virtude do preço³⁹⁶.

A Irlanda não cobra o imposto sobre absorventes. Isto porque a política fiscal foi implementada antes que a legislação da União Europeia impusesse a porcentagem mínima de IVA sobre certos bens e serviços³⁹⁷.

A Malásia deixou de cobrar o imposto padrão sobre vendas e serviços de 5% ou 10% sobre tampões, absorventes higiênicos e absorventes íntimos, que passaram a ser classificados como “artigos manufaturados diversos”, já que antes tais bens eram considerados como “produtos de beleza e saúde”³⁹⁸.

³⁹³ RODRIGUEZ, Leah. The UK has officially eliminated the ‘Tampon Tax’. **Globalcitizen**, 2021. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/uk-eliminates-tampon-tax-period-poverty/>. Acesso em: 1 abr. 2023.

³⁹⁴ SCHMIDT, Nadine; MCKENZIE, Sheena. Tampons will no longer be taxed as luxury items, after landmark German vote. **CNN**, 2019. Disponível em: <https://edition.cnn.com/2019/11/08/europe/tampon-tax-germany-luxury-item-grm-intl/>. Acesso em: 12 abr. 2023.

³⁹⁵ TERRA.ITÁLIA reduz imposto de absorventes biodegradáveis. **Terra**, 2019. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/ansa/2019/12/18/italia-reduz-imposto-de-absorventes-biodegradaveis.htm>. Acesso em: 11 de abr. 2023.

³⁹⁶ MARTÍNEZ, Ángel. Pressão popular obriga Governo da Índia a eliminar o imposto sobre absorventes. **El País**, 2018. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2018/07/22/internacional/1532269945_467781.html. Acesso em: 12 abr. 2023.

³⁹⁷ RODRIGUEZ, *op. cit.*

³⁹⁸ MALAYSIA Finally Lifts ‘Tampon Tax’ on Menstrual Hygiene Products. **Globalcitizen**, 2018. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/malaysia-lifts-tampon-tax-menstrual-hygiene/#:~:text=The%20Customs%20Department%20site%20confirms,as%20%E2%80%9Cmiscellaneous%20manufactured%20articles.%E2%80%9D&text=Previously%2C%20only%20545%20general%20goods,the%20sales%20and%20service%20tax>. Acesso em: 10 abr. 2023.

Na Nova Zelândia, em fevereiro de 2021 todas as escolas passaram a distribuir produtos menstruais gratuitos pelos próximos três anos. A então primeira-ministra destacou que o país luta para reduzir a pobreza menstrual, haja vista que a falta de acesso a absorventes pode refletir negativamente a educação, a saúde ou o emprego, pois uma em cada 12 jovens na Nova Zelândia estava faltando à escola em razão de não poder pagar pelos produtos menstruais³⁹⁹.

Na França, a partir de setembro de 2021 os absorventes passaram a ser gratuitos para as estudantes universitárias. Ademais, em 2015 houve a redução da tributação incidente sobre o referido produto, o IVA passou de 20% para 5.5%⁴⁰⁰.

Nos Estados Unidos da América (EUA), 21 (vinte e um) dos 50 Estados aboliram os tributos sobre os absorventes⁴⁰¹.

Austrália e África do sul também desoneraram a tributação incidente sobre os produtos de higiene menstrual em 2018⁴⁰². Na Bélgica houve a redução do IVA sobre absorvente de 19% para 7%. Na Eslováquia e Espanha houve redução para 10%. Já a Estônia reduziu a carga tributária de 20% para 9%. Luxemburgo reduziu o IVA de 17% para 3%. Os países baixos reduziram o IVA de 21% para 9% e a Polónia reduziu de 23% para 8%. Portugal efetuou a redução de 23% para 6% e o Vietnã reduziu de 10% para 5%⁴⁰³.

Países como Nicarágua, Jamaica e Líbano nunca tributaram produtos menstruais. Em contrapartida, há ainda países que tributam absorvente com alíquotas desproporcionais, entre os quais cita-se: Hungria (alíquota de 27%); Suécia, a Dinamarca e a Croácia (alíquota de 25%); Islândia e Finlândia (alíquota de 24%); México (alíquota de 16%); Namíbia (alíquota de 15%); Estados Unidos (alíquota de 10% variando nos diferentes Estados); e Irã (9%)⁴⁰⁴.

No âmbito da América Latina, pode-se registrar alguns movimentos sociais que defendem a desoneração de absorventes, a exemplo do Grupo de Gênero e Justiça Econômica, criado no âmbito da Rede de Justiça Fiscal na Colômbia, uma iniciativa de mulheres acadêmicas, estudantes, ativistas, trabalhadoras, entre outras, que realizam pesquisas, advocacia, propostas,

³⁹⁹ ROVAROTO, Isabela. Nova Zelândia vai distribuir gratuitamente absorventes em escolas. **Exame**, 2021. Disponível em: <https://exame.com/mundo/nova-zelandia-vai-distribuir-gratuitamente-absorventes-em-escolas/>. Acesso em: 11 de abr. 2023.

⁴⁰⁰ PRESSE, France. Absorventes serão gratuitos para as estudantes na França. **GL**, 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/mundo/noticia/2021/02/23/absorventes-serao-gratuitos-para-as-estudantes-na-franca.ghtml>. Acesso em: 11 abr. 2023.

⁴⁰¹ PERIODS Are Sexist, *Tax Free. 30 states have until Tax Day 2021 to eliminate their tampon tax. Tax Free Period*, 2021. Disponível em: <https://www.taxfreeperiod.com/>. Acesso em: 11 abr. 2023.

⁴⁰² MOKONE, Thabo. *Tito Mboweni scraps VAT on sanitary pads*. **SUNDAY TIMES**, 2018. Disponível em: <https://www.timeslive.co.za/sunday-times/business/2018-10-24-tito-mboweni-scraps-vat-on-sanitary-pads/>. Acesso em: 11 abr. 2023.

⁴⁰³ PERIODS, *op. cit.*

⁴⁰⁴ MY PERIOD Is Awesome. *The period tax round the world*, 2020. Disponível em: <https://www.myperiodisawesome.com/blog/period-tax-around-the-world>. Acesso em: 11 abr. 2023.

mobilização, divulgação e denúncias sobre questões relacionadas à igualdade de gênero no campo da economia. Em 2015 o referido grupo realizou o estudo *Policy fiscal e de gênero: que a crise não seja descarregada nas mulheres*, confirmando que as lacunas existentes na política orçamentária geram desigualdade entre homens e mulheres. Ademais, o documento dá visibilidade a problemas ignorados, a exemplo do imposto rosa e IVA sobre produtos voltados ao gerenciamento da menstruação⁴⁰⁵.

Em 2016, o Grupo de Gênero e Justiça Econômica iniciou pesquisas sobre a realidade da menstruação na Colômbia, constatando que as mulheres pagam uma média de US\$ 95.000 por ano por absorventes higiênicos. A contribuição anual das mulheres para o IVA sobre a menstruação totaliza US\$ 202.097 milhões. O Grupo realizou a campanha intitulada “Menstruação Livre de Impostos”, que teve amplo engajamento social. A campanha tinha duas frentes de atuação. A primeira era peticionar à Corte Constitucional Colombiana, buscando a declaração de inconstitucionalidade da tributação sobre tais produtos. A segunda consistiu em elaborar um projeto de lei para redução da alíquota do IVA sobre absorventes. A campanha resultou na redução da referida alíquota, que passou de 16% para 5%. Posteriormente, a Corte Constitucional declarou a cobrança do IVA sobre tais produtos materialmente inconstitucionais por unanimidade⁴⁰⁶.

No caso do Brasil, o Conselho Nacional dos Direitos Humanos (CNDH) publicou a Recomendação n.º 21 em 2020⁴⁰⁷, visando a criação de um marco legal para superar a pobreza menstrual, bem como garantir que itens como absorventes femininos, tampões íntimos e coletores estejam disponíveis para todas as mulheres e meninas, inclusive as que estejam privadas de liberdade, privilegiando itens que tenham menor impacto ambiental, bem como para que sejam ampliadas ações educativas quanto às medidas de saúde e autocuidado, no sentido de que sejam desenvolvidas relações mais positivas das mulheres e meninas com seu ciclo menstrual.

Ademais, foi aprovada a Lei nº 14.214/21, que institui o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual, instaurando a Política de Conscientização acerca da

⁴⁰⁵ ROJAS, Vanessa Vargas. *Las Claves de la Campaña que convirtió a Colombia en el primer país de la región libre de impuestos a toallas higiénicas y tampones*. **Feminismos**, 2019. Disponível em: <https://feminismos.com/las-claves-de-la-campana-que-convirtio-a-colombia-en-el-primer-pais-de-la-region-libre-de-impuestos-a-toallas-higienicas-y-tampones/>. Acesso em: 1 abr. 2023.

⁴⁰⁶ HABBAL, Hajar. *An Economic Analysis of The Pink Tax*. *Lake Forest College Publications* (Senior Theses), 2020. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/322850687.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2023.

⁴⁰⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Direitos Humanos. **Resolução nº 21, publicada em 11 de dezembro de 2020**. Recomenda ao Presidente da República, ao Presidente da Câmara dos Deputados e ao Presidente do Senado Federal, a criação de um marco legal para superar a pobreza menstrual e a garantia de isenções de impostos de produtos. Disponível em: https://www.gov.br/mdh/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselho-nacional-de-direitos-humanos-cndh/SEI_MDH1638484Recomendacao21.pdf. Acesso em: 01 de set. 2023.

Menstruação e de Universalização do Acesso a Absorventes Higiênicos, Coletores Menstruais e Assemelhados no âmbito do Sistema Único de Saúde⁴⁰⁸. O art. 3º da referida Lei determina que estudantes dos ensinos fundamental e médio, mulheres em situação de vulnerabilidade e presidiárias recebam, gratuitamente, absorventes para sua higiene pessoal.

No âmbito estadual, municipal e distrital já há diversas iniciativas de leis voltadas ao combate da pobreza menstrual. O Rio de Janeiro se tornou a primeira cidade brasileira a distribuir absorventes para estudantes do ensino fundamental e médio da rede pública. Por outro lado, diversos Estados já começaram a distribuir absorventes na rede pública de ensino, a exemplo de São Paulo, Pernambuco, Piauí, Paraíba, Amazonas, Pará, Ceará, Bahia, Paraná, Roraima e Rio Grande do Norte⁴⁰⁹

No que toca à questão tributária, no Brasil os absorventes são classificados de acordo com Nomenclatura Comum do Mercosul, cujo código é 9619.00.00. O referido produto conta com a alíquota zero do IPI. Já em relação ao ICMS, os absorventes submetem-se à alíquota padrão, entre 17% e 19%, na maioria dos estados, com exceção do Rio de Janeiro, onde é incluído na cesta básica, o que reduz a sua tributação. Os absorventes são tributados com uma alíquota média total de 28,25% (alíquota média de ICMS de 19%, 9,25% de PIS/Cofins), consoante mostrou a Tabela 5 da presente pesquisa.

Nesse cenário, os estudos a respeito da tributação sobre absorventes evidenciam que tal incidência se mostra aparentemente neutra, em razão de não conter nenhum viés expresso de gênero. Entretanto, Joannis Giokaris e Maria Eleni Pouliasi⁴¹⁰ destacam que isso não significa que não seja discriminatório, haja vista que tais produtos são consumidos exclusivamente por pessoas que menstruam. De fato, somente corpos femininos (incluindo aqui homens trans e pessoas não-binárias) desempenham essa função, de sorte que inexistente um produto completamente similar que possa ser usado exclusivamente por homens com o objetivo de auxiliá-los em uma função involuntária do corpo humano. Assim, a tributação sobre

⁴⁰⁸ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 14.214 de 06 de outubro de 2021**. Institui o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual; e altera a Lei nº 11.346, de 15 de setembro de 2006, para determinar que as cestas básicas entregues no âmbito do Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional (SISAN) deverão conter como item essencial o absorvente higiênico feminino. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.214-de-6-de-outubro-de-2021-350926301>. Acesso em: 04 set. 2023.

⁴⁰⁹ FIUZA, Renan. Onze estados e DF aprovam distribuição gratuita de absorvente. **CNN**, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/onze-estados-e-df-aprovam-distribuicao-gratuita-de-absorventes/#:~:text=Os%2011%20estados%20al%C3%A9m%20do,e%20Rio%20Grande%20do%20Norte>. Acesso em: 11 abr. 2023.

⁴¹⁰ GIOKARIS, Joannis; POULIASI, Maria Eleni. *To Tax or Not to Tax? Tampon Taxes and Gender (In)Equality: The Cyprus Case-Study*. 2020. **The Cyprus, Review**. Disponível em: <https://cyprusreview.org/index.php/cr/article/view/732/595>. Acesso em: 12 abr. 2023.

absorventes cria um efeito discriminatório indireto contra as mulheres, que acabam arcando com uma carga tributária extra.

Ademais, a partir de uma análise do sistema tributário norte-americano, Giokaris e Pouliasi⁴¹¹ argumentam que o tratamento discriminatório é corroborado pelo fato de que os produtos mais próximos de um comparativo com absorventes, em termos de gênero, seriam os medicamentos para disfunção erétil, itens consumidos exclusivamente por homens, os quais são isentos de tributação em todos os Estados, a exceção de Illinois.

Fazendo um cotejo em relação às discussões que permeiam o tema, percebe uma diferença entre a postura adotada no Brasil e a dos demais países citados na presente pesquisa, no que se refere às estratégias de combate da pobreza menstrual. Com efeito, consoante demonstrado acima, para além da adoção de políticas públicas de distribuição gratuita de absorventes em geral, os países mencionados têm enfrentado o problema através da redução e/ou extinção da tributação sobre os produtos menstruais. Em contrapartida e na contramão, o Legislativo brasileiro, a despeito da recente preocupação e alinhamento com o discurso internacional no tocante à edição de leis que possibilitem o desenvolvimento de políticas públicas relacionadas a esse tema, tem negligenciado em relação ao adequado tratamento tributário dos produtos voltados ao gerenciamento menstrual.

Referidos bens de consumo, para além de não receberem um tratamento adequado à luz da seletividade em função da essencialidade, em regra, não são contemplados com desonerações fiscais em relação a ICMS e PIS/Cofins. Nesse contexto, vislumbra-se uma violação em relação aos direitos das mulheres e demais pessoas que menstruam, o que afeta, inexoravelmente, a plena fruição de direitos humanos substantivos, mormente saúde (física e mental) educação e acesso ao mercado de trabalho. Constata-se que nosso modelo de tributação sobre o consumo, lastreado na seletividade, através do uso do mecanismo da variação de alíquotas em função da essencialidade não tem se mostrado eficiente para garantir o mínimo existencial para mulheres no mercado de consumo, de sorte que a ausência de uma política fiscal justa e adequada relativa aos produtos voltados ao gerenciamento da menstruação configura uma forma de discriminação tributária implícita com viés de gênero, violando o dever de não-discriminar.

Assim, a política de combate à pobreza menstrual precisa dar um passo á frente, indo além da distribuição gratuita de absorventes e coletores menstruais, já que o histórico tem mostrado que, não obstante a legislação garantir a distribuição gratuita de diversos itens

⁴¹¹ GIOKARIS, Joannis; POULIASI, Maria Eleni. *To Tax or Not to Tax? Tampon Taxes and Gender (In)Equality: The Cyprus Case-Study*. **The Cyprus Review**. 2020. Disponível em: <https://cyprusreview.org/index.php/cr/article/view/732/595>. Acesso em: 12 abr. 2023

voltados a suprir necessidades básicas da população, nem sempre o Estado cumpre efetivamente tal dever legal, haja vista a alegação de dificuldades orçamentárias.

Por fim, vale destacar que está tramitando no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 45 (PEC/45), que traz inovações no que toca à tributação sobre o consumo. Nessa toada, o grupo de estudos sobre tributação e gênero do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da Escola de Direito São Paulo (FGV Direito SP), que vem lutando por uma transversalização de gênero na tributação, elaborou um documento com diversas sugestões relacionadas à reforma tributária, inclusive no tocante à tributação sobre o consumo ⁴¹². As sugestões estão centradas na desoneração tributária de bens essenciais para mulheres, de consumo majoritariamente feminino, tendo em vista que os estudos constataram diferença significativa de renda e patrimônio entre os gêneros no Brasil. Dentre as propostas, cita-se a desoneração de: (i) absorventes íntimos e assemelhados, fraldas infantis e geriátricas, e anticoncepcionais, (ii) itens da cesta básica e (iii) medicação hormonal utilizada no tratamento de menopausa ou redesignação sexual.

Nesse contexto, com a aprovação da PEC/45 na Câmara dos deputados, os absorventes foram incluídos na lista de produtos de saúde e cuidados pessoais, que entrarão no chamado regime favorecido, que prevê uma alíquota de impostos 60% menor que a alíquota padrão. A PEC/45 seguiu para o Senado Federal, de sorte que haverá ainda novos debates sobre a matéria.

Assim, percebe-se que, a despeito de ter sido acatada a sugestão de redução de alíquotas para absorventes, caso se confirme seu ingresso no regime favorecido com a aprovação da PEC/45 pelas duas casas do Congresso Nacional, vislumbra-se que se trata de uma mudança legislativa tímida, em comparação com as medidas adotadas pelos países pesquisados, posto que a maioria já desonerou completamente tais itens ou foi estabelecida uma alíquota muito baixa, considerado o alto grau de essencialidade de tais bens. Por outro lado, outros produtos de uso exclusivo por mulheres, também voltados a demandas básicas, não entraram no regime favorecido, de forma que, provavelmente, persistirão os vieses implícitos de gênero em relação à tributação de tais bens de consumo, afetando a democratização do acesso aos mesmos, sobretudo para as mulheres que estão na base da pirâmide social.

6.4 A redução ou desoneração fiscal nos produtos femininos e os impactos nos preços ao consumidor final: desmistificando falsas premissas

⁴¹² PISCITELLI, Thatiane. Pesquisadoras da FGV Direito SP apresentam sugestões para igualdade de gênero na reforma tributária 2020. FGV FGV. 22 dez. 2020. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/noticia/pesquisadoras-fgv-direito-sp-apresentam-sugestoes-para-igualdade-de-genero-reforma-tributari>. Acesso em: 20 jun. 2022.

Um dos questionamentos colocado pela literatura tributarista e econômica a respeito de desonerações relacionados a produtos de uso exclusivamente feminino parte da premissa de que nem sempre a redução ou isenção da tributação incidente sobre tais bens de consumo seria repassada no preço, minorando efetivamente o valor do produto ao consumidor final, no caso, as mulheres, de sorte que apresentam resistência no tocante a incentivos fiscais nessa seara.

A respeito do debate, Christopher Cotropia e Kyle Rozema⁴¹³ realizaram uma importante pesquisa, tendo como objetivo a investigação da incidência econômica da eliminação de tributação sobre produtos menstruais, a fim de aferir se a desoneração incidente sobre esses bens, ocorrida em Nova Jersey, nos Estados Unidos, seria repassada ao consumidor final. As autoras destacam que há argumentos favoráveis e contrários à desoneração de absorventes.

Entre os argumentos favoráveis, destacam a promoção da igualdade de gênero, evidenciando que há uma injustiça na tributação, tendo em vista tratar-se de item direcionado a uma necessidade fisiológica, de sorte que tal tributação têm um efeito discriminatório, resultando em tratamento desigual perante a lei, mormente em comparação com produtos de uso exclusivo masculino que são desonerados por se enquadrarem na categoria de produto médico, a exemplo de medicamentos para disfunção erétil, consoante visto acima. Ademais, a desoneração reduziria o preço final do produto, tornando-o mais acessível às pessoas que menstruam, evitando o uso inadequado de produtos insalubres, bem como sanaria as dificuldades relacionadas à conclusão de tarefas diárias, como ir ao trabalho ou à escola, em razão da ausência de itens básicos voltados à higiene menstrual⁴¹⁴.

Em contrapartida, Cotropia e Rozema registram que aqueles que defendem a continuidade da tributação sobre tais produtos trazem como argumentos: a) a redução da receita tributária, que prejudicaria a promoção de outras políticas públicas; b) a desoneração tributária dos absorventes tornaria a tributação sobre o consumo menos eficiente e aumentaria os custos de administração do imposto sobre vendas; c) a desoneração traria problema relacionado à dificuldade para excluir outros produtos da base de cálculo da tributação sobre o consumo, sobretudo os produtos de primeira necessidade; d) por fim, a desoneração dos produtos de higiene menstrual não tornaria tais itens, necessariamente, mais acessíveis, já que impostos representam apenas uma pequena parcela do preço, de sorte que outras alternativas, a exemplo

⁴¹³ COTROPIA, Christopher; ROZEMA, Kyle. *Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Empirical Evidence from New Jersey*. *Journal of Empirical Legal Studies*, 2018. **Journal of Empirical Legal Studies**. Disponível em: <https://scholarship.richmond.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2513&context=law-faculty-publications>. Acesso em: 12 abr. 2023.

⁴¹⁴ *Id. Ibid.*

de subsídios diretos ou créditos fiscais para compras de produtos de higiene menstrual, poderia, surtir mais efeitos⁴¹⁵.

A pesquisa promovida por Cotropia e Rozema concluiu que a redução ou a desoneração de tais produtos é repassada para os consumidores, tornando tais produtos mais acessíveis para consumidores de baixa renda⁴¹⁶.

Com objetivo similar, o estudo publicado em 2020, de autoria de Yna Jurga, Marc Yates e Sarah Bagel, intitulado *What impact does a VAT/GST reduction or removal have on the price of menstrual products?*⁴¹⁷ investigou se a remoção ou redução das alíquotas da tributação sobre o consumo de produtos menstruais é um instrumento adequado para alcançar os efeitos desejados, analisando se as desonerações são repassadas no preço final às consumidoras.

O referido estudo analisou alguns países que reduziram ou zeraram as alíquotas incidentes sobre produtos menstruais. Apesar de haver diferenças na sistemática do IVA entre os países pesquisados, bem como ausência de documentação de preços antes e depois das desonerações fiscais, o que dificulta uma análise precisa dos resultados em alguns casos, comprovou-se a redução de preços em diversos países, consoante mostra a Tabela 9 a seguir:

Tabela 9 - Redução da tributação em cotejo com a redução no preço

País	Data da redução do tributo	Tipo de tributo	Efeito
Estados Unidos, Nova Jersey	2005	Sales Tax	Preços reduzidos
Austrália	2019	GST	Preços reduzidos
Tanzânia	2018-2010	VAT	Não/sem redução uniforme
Kenya	2004-2017	GST - Matérias -primas com direito de importação	Sem informação disponível
Índia	2018	GST	Não houve redução
África do Sul	2018	GST	Não houve informação confiável disponível

⁴¹⁵ COTROPIA, Christopher; ROZEMA, Kyle. *Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Empirical Evidence from New Jersey. Journal of Empirical Legal Studies*, 2018. **Journal of Empirical Legal Studies**. Disponível em: <https://scholarship.richmond.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2513&context=law-faculty-publications>. Acesso em: 12 abr. 2023.

⁴¹⁶ *Id. Ibid.*

⁴¹⁷ JURGA, Ina; YATES, Marc; BAGEL, Sarah. *What impact does a VAT/GST reduction or removal have on the price of menstrual products*. [S.l.: s.n.], 2020. **Periodtax**. Disponível em: https://periodtax.org/documents/periodtax-research-report_a.pdf. Acesso em: 01 mai. 2023.

Bangladesh		2019	Matérias -primas com direito de importação	Sem informação disponível
Zimbabwe		2018	Imposto de importação	Sem redução
Alemnaha		2020	VAT	Preços reduzidos
Reino Unido		2001	VAT	Sem informação disponível

Fonte: JURGA; YATES e BAGEL (2020)⁴¹⁸.Elaboração própria (2023).

A partir da comparação de diferentes modelos de IVA, evidenciou-se que a forma como o mercado está estruturado tem um efeito no repasse. Vejamos⁴¹⁹:

a) Em um mercado totalmente competitivo, as alterações do IVA são repassadas inteiramente aos consumidores, já que a concorrência no mercado obriga a estabelecer o preço mais baixo possível.

b) Em um mercado menos competitivo, as alterações do IVA não são integralmente repassadas aos consumidores a curto e médio prazo.

Por outro lado, analisando a estrutura do mercado, restou constatado que em países de baixa e média renda, o mercado é menos competitivo, de forma que há quase que um monopólio. Isso explica por que não se espera que os preços dos produtos menstruais caiam e as evidências disso podem ser encontradas em casos como da Tanzânia e da Índia. Isso tem dois efeitos:

a) Reduções de preços que não são uniformes.

b) Uma queda no preço que é seguida no médio prazo por um ajuste.

Registrou-se, ademais, que a forma como o governo promove a desoneração tributária influenciará no repasse ou não no preço ao consumidor final. Assim, o estudo concluiu que há diferença entre isenção ou alíquota zero⁴²⁰:

a) Taxa zero: no caso de produtos menstruais com taxa zero de IVA, o varejista pode reivindicar o reembolso do IVA de entrada, mas não há IVA aplicado ao produto final. Nesse cenário, é mais provável que os varejistas reduzam os preços. Aqui o estudo reitera a necessidade de fiscalização pelos entes estatais.

b) Isenção de IVA: não é possível recuperar impostos de entrada no caso de um produto ser isento de IVA. Assim, é improvável que os produtores reduzam os preços para o consumidor final, que pagará apenas marginalmente menos do que antes. Demais disso, esse modelo tributário pode criar custos administrativos e impactar a eficiência da produção, o que pode

⁴¹⁸ JURGA, Ina; YATES, Marc; BAGEL, Sarah. *What impact does a VAT/GST reduction or removal have on the price of menstrual products*. [S.l: s.n.], 2020, p.25. **Periodtax**. Disponível em: https://periodtax.org/documents/periodtax-research-report_a.pdf Acesso em: 1 mai. 2023.

⁴¹⁹ *Id. Ibid.*

⁴²⁰ *Id. Ibid.*

resultar na necessidade dos produtores criarem mecanismo para aumentar a sua margem de lucro.

O estudo revelou que, em razão da regressividade da tributação sobre o consumo, isenções, alíquota zero ou exclusão de certos bens de consumo essenciais da base tributária (a exemplo de alimentos, medicamentos e produtos menstruais) pode reduzir os efeitos maléficos de um IVA. Por outro lado, destacou que dar tratamento preferencial a determinados bens pode ser uma forma ineficiente de tornar o imposto menos regressivo porque as famílias de alta renda consomem mais dos bens em questão do que as famílias de baixa renda⁴²¹.

Nesse contexto, elencou-se outros instrumentos de política fiscal que podem evitar alguns problemas relacionados ao IVA, a exemplo do oferecimento de incentivos direcionados a famílias de baixa renda, os quais incluem instrumentos alternativos voltados para mulheres e meninas⁴²²: (a) Distribuição gratuita de produtos menstruais; (b) Créditos de imposto de renda; (c) Vouchers ou subsídios diretos em dinheiro; (d) Instrumentos alternativos voltados para o setor privado; (e) Impostos corporativos reduzidos para produtores de produtos menstruais; (f) Subsídios para empresas ao longo da cadeia de abastecimento; (g) Créditos de investimento ou subsídios para produtores locais; e (h) Subsídios ou créditos de inovação para produtores que encontram maneiras de diminuir a produção e distribuição custos.

Analisando o estudo *What impact does a VAT/GST reduction or removal have on the price of menstrual products?* o que fica claro é que existem condições favoráveis e desfavoráveis que podem influenciar o preço que uma consumidora paga por produtos menstruais depois que o imposto é eliminado, de forma que cada país deve fazer uso da política fiscal que tenha mais propensão de produzir os efeitos desejados, tomando em consideração o desenho de seu sistema tributário.

Sobre o tema, David Rüll sustenta que, como se dá com qualquer outro produto, a isenção do IVA pode provocar cumulatividade residual, afetando toda a cadeia de abastecimento, na medida em que todos os participantes são impedidos de recuperar os impostos de entrada. Assim, o IVA já pago pelos produtores pelas matérias-primas que utilizaram não pode ser recuperado. A consequência mais provável é que os produtores passarão esse ônus aos consumidores, de maneira que a redução da tributação, não levará a uma redução do preço⁴²³.

⁴²¹ JURGA, Ina; YATES, Marc; BAGEL, Sarah. *What impact does a VAT/GST reduction or removal have on the price of menstrual products*. [S.l: s.n.], 2020, p.25. **Periodtax**. Disponível em: https://periodtax.org/documents/periodtax-research-report_a.pdf Acesso em: 1 mai. 2023.

⁴²² *Id. Ibid.*

⁴²³ RÜLL, David. *How to Abolish Indirect Taxes on Menstrual Hygiene Products*. Copenhagen Business School Law Research Paper Series No. 20-28 Special issue III: **Comparative Perspectives on Inequality within**

Para Rüll, a alíquota zero seria preferível, em virtude de permitir a manutenção da cadeia de créditos do imposto, evitando a cumulatividade residual da isenção. Com a alíquota zero de um bem ou serviço, nenhum IVA é cobrado sobre o fornecimento do bem ou serviço, sendo, no entanto, possível para as entidades ao longo da cadeia de abastecimento recuperar o imposto pago sobre os insumos, aumentando em grande parte as chances de queda dos preços ao consumidor, porque não há necessidade de os produtores transferirem um ônus que de outra forma teriam que suportar⁴²⁴.

Nessa perspectiva, para além de desmistificar a ideia de que a redução da carga tributária sobre produtos femininos não importará na redução dos custos de tais bens ao consumidor final, o estudo *What impact does a VAT/GST reduction or removal have on the price of menstrual products?* deixa evidenciado que qualquer política fiscal voltada à redução ou desoneração fiscal sobre o consumo deve vir acompanhada de medidas adicionais, sendo necessário que o Estado adote mecanismos de responsabilização e fiscalização, haja vista que o mercado não é uma entidade que pode viver às margens das normas e valores constitucionais, se auto-regulando e ditado, de forma soberana, a política de preços. Fundamental deixar consignado que a política de desoneração da carga tributária de bens direcionados a atender demandas femininas, a exemplo de itens menstruais, tem por escopo democratizar o acesso das camadas mais pobres da população a tais bens e não beneficiar ou potencializar o lucro dos fabricantes e comerciantes.

6.5 Um espaço para o otimismo: da necessidade de diálogo entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro na estruturação de políticas fiscais mais justas sob a perspectiva da igualdade de gênero

Muito se discute a respeito da melhor forma de instituir uma política tributária mais justa e equânime, mormente no que toca à tributação sobre o consumo, comprometida com a ideia mais ampla de justiça fiscal, mormente em uma perspectiva de gênero. Em geral, tanto nos países em desenvolvimento quanto nos desenvolvidos existe a preocupação de que as reformas tributárias possam afetar adversamente os pobres, especialmente as mulheres, seja em relação à tributação sobre a renda ou sobre o consumo.

O estudo da OCDE, *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*.⁴²⁵, analisado no capítulo 4, mostrou que vários países já vêm percebendo os vieses

International Taxation, 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3688893. Acesso em: 11 abr. 2023.

⁴²⁴*Id. Ibid.*

⁴²⁵OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, OECD, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

de gênero em seus sistemas tributários, de forma que, não obstante as dificuldades apresentadas, vem incorporando mudanças legislativas, voltadas à promoção da igualdade.

No que se refere, especificamente, à tributação sobre o consumo, a presente pesquisa demonstrou que diversos países tem promovido reduções e desonerações sobre os produtos menstruais, assim como de outros bens de uso feminino ou que estejam relacionados ao trabalho de cuidado, os quais são em sua maioria adquiridos por mulheres. Dentre outras medidas adotadas, vale reiterar que, em relação aos produtos femininos em geral, a Bélgica editou um decreto real em 10 de dezembro de 2017 introduzindo uma taxa reduzida para produtos de higiene feminina⁴²⁶. A França promulgou uma medida semelhante a partir de 1º de janeiro de 2016. A Austrália (a partir de 2019), o México (a partir de 1º de janeiro de 2022) e a África do Sul também aplicam alíquota zero em produtos sanitários, que também estão sujeitos a taxas reduzidas no Quênia e Islândia. Nos Estados Unidos, diversos estados estão considerando excluir produtos de higiene feminina da base do imposto sobre vendas⁴²⁷.

Nessa toada, no Brasil, o relatório *Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018* trouxe algumas sugestões a serem adotadas no âmbito de uma agenda tributária reformista. Tais propostas estariam voltadas a tornar o sistema tributário mais justo, sobretudo em uma perspectiva de gênero. Vejamos as proposições⁴²⁸:

- a) Reduzir impostos sobre itens básicos, como alimentos, energia, higiene e gás de cozinha, em função do maior comprometimento do orçamento das famílias de mais baixa renda com tais bens;
- b) Elevar as faixas de alíquotas de IRPF;
- c) Retornar a tributação sobre lucros e dividendos, aumentar impostos sobre herança e sobre o patrimônio;
- d) Aumentar as deduções tributárias entre as famílias monoparentais;
- e) Onerar viagens e aquisição de imóveis consumidos principalmente por homens de classes altas;
- f) Desonerar produtos de utilização feminina e consumidos principalmente por mulheres.

⁴²⁶OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, OECD, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

⁴²⁷ *Id. Ibid.*

⁴²⁸ VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. São Paulo, 2023, p. 3. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

Nas últimas décadas pode-se observar iniciativas de reforma tributária em diversos países, de sorte que na maioria delas as propostas referentes à tributação sobre o consumo se concentram na simplificação das estruturas tributárias. Por outro lado, é importante atentar-se ao fato de que a ampliação da base tributária por meio do IVA tem trazido efeitos nocivos aos contribuintes mais vulneráveis economicamente, conforme constatado ao longo dessa pesquisa acadêmica.

Em relação ao Brasil, consoante já sinalizado, atualmente tramita no Congresso Nacional a proposta de reforma tributária através da PEC/45, de sorte que é o momento propício para discutir como a tributação afeta de forma diferenciada homens e mulheres, a fim de buscar soluções normativas viáveis para minorar os efeitos negativos da regressividade para a parcela feminina da população, com o objetivo de instituir alíquotas que tragam respeito à seletividade em função da essencialidade no tocante aos produtos femininos, sobretudo aqueles destinados a atender necessidades fisiológicas, bem como ao direito sexual e de reprodução de tal grupo.

Por outro ângulo, importante consignar que, não obstante ser crucial o avanço da legislação tributária, na persecução de uma pauta relacionada à igualdade, sobretudo em uma perspectiva de gênero, não se pode olvidar a urgência de ações governamentais e diálogo da legislação tributária com a legislação orçamentária, especificamente no que se refere à transversalização de políticas públicas de igualdade de gênero no orçamento público. De fato, é sempre importante consignar que o orçamento público é uma peça fundamental na concretização das normas e valores que foram albergados pela Constituição.

Nesse cenário, fundamental retomar a ideia de que a justiça na tributação deve ser inserida em um contexto mais amplo de justiça social, já que a própria noção conceitual de justiça fiscal tem uma dimensão larga, devendo abarcar uma avaliação quantitativa da forma como é repartido o ônus da tributação entre os diversos tipos de contribuintes, bem como as decisões relacionadas à despesa pública, ou seja, o modo como o Estado irá alocar os recursos financeiros advindos das suas receitas, inclusive aquela decorrente da arrecadação tributária.

Com efeito, deve-se sempre partir da premissa de que o Estado precisa assumir seu papel na redução dessas iniquidades de gênero, o que deve ser realizado tanto através de uma reforma tributária capaz de conferir maior progressividade ao sistema tributário, quanto por intermédio de políticas públicas multisetoriais contempladas nas leis orçamentárias.

Nancir Frazer⁴²⁹, ao tratar do conceito de justiça, a partir do dilema entre reconhecimento e redistribuição, deixou assentado a necessidade de entrelace entre o direito ao reconhecimento cultural e à igualdade econômico-social. Em sua análise, a autora destacou, na mesma linha defendida pela presente pesquisa, que gênero tem dimensões econômico-políticas, na medida em que é um princípio estruturante da economia política.

De outra banda, o gênero estrutura a divisão fundamental entre trabalho produtivo remunerado e trabalho reprodutivo e doméstico não remunerado, atribuído, majoritariamente, às mulheres. O resultado é uma estrutura econômico-política marcada por marginalização e privações com viés de gênero, que produz uma injustiça distributiva e clama por compensações redistributivas⁴³⁰.

Nesse sentido, o orçamento público, especialmente o Orçamento Sensível a Gênero (OSG), pode ser um relevante instrumento voltado a aferir o impacto das políticas públicas sobre a redução dessas desigualdades, dimensionando as políticas de corte transversal, bem como conferindo um caráter mais redistributivo sob um viés de gênero, através de políticas públicas nas mais variadas áreas, a exemplo de saúde, segurança, educação, trabalho, inclusive por meio de programas de transferência de renda.

As desigualdades entre homens e mulheres, inclusive aquelas advindas da tributação e das distorções mercadológicas, deverão ser minoradas através de políticas públicas orçamentárias com recorte de gênero. Em outros termos, a mulher precisa ser incluída de fato no orçamento.

Aqui vale registrar que, a despeito de não ser objetivo do presente trabalho tratar de forma aprofundada de OSG, não se pode deixar de colocar luz para a importância de tal instrumento para qualquer pesquisa acadêmica que trate de temas correlacionados a políticas fiscais voltadas à igualdade de gênero, haja vista o liame estreito e a intertextualidade existente entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro no que toca ao ideal de justiça fiscal. Assim, perpassaremos pelo tema de forma transversal, sem pretensão exauriente, objetivando apenas ilustrar e reforçar medidas e soluções que podem ser adotadas a fim de minorar as desigualdades entre homens e mulheres, inclusive aquelas advindas dos vieses de gênero na tributação.

Segundo leciona Janet Stotsky⁴³¹, a justificativa econômica para o orçamento sensível a

⁴²⁹ FRASER, Nancy. **Da redistribuição ao reconhecimento?** Dilemas da justiça numa era “pós-socialista”. Tradução de Júlio Assis Simões. Cadernos de Campo, São Paulo, n. 14/15, p. 1-382, 2006. USP. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/cadernosdecampo/article/view/50109>. Acesso em: 06 set. 2023.

⁴³⁰ *Id. Ibid.*

⁴³¹ STOTSKY, Janet G. *Gender budgeting: Fiscal context and current outcomes*, 2016, p.5. IMF. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2016/wp16149.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023.

gênero estaria no fato de que as políticas fiscais influenciam os resultados fiscais, trazendo reflexos na produção econômica, no crescimento e na equidade. De outra banda, as políticas fiscais também determinam a composição das despesas e receitas, bem como os benefícios e custos dos programas de gastos do governo e das políticas de receita, além de criar incentivos para modificar o comportamento privado. Com efeito, as políticas de gastos e receitas influenciam o acúmulo de capital humano, os incentivos para a oferta de mão de obra, investimentos e tomada de decisões diante de riscos nas mais variadas esferas de governo, entre outros comportamentos econômicos.

É importante perceber que o debate sobre OSG em âmbito nacional e internacional tem ganhado fôlego nos últimos anos diante da constatação de que as políticas públicas, assim como a tributação, não são neutras em relação ao gênero e à raça, de sorte que é fundamental a criação de subsídios para novas ações voltadas a desenvolver uma agenda que minore as desigualdades que afetam os grupos mais desfavorecidos economicamente, o que inclui a identificação de lacunas e necessidade de aperfeiçoamento dos respectivos processos orçamentários. Incluir as demandas femininas no orçamento é uma forma de quebrar com esse mito da neutralidade.

Compromissada com a pauta da igualdade de gênero, a ONU mulheres defende a nível internacional a utilização de OSG, registrando se tratar de instrumento de fundamental importância para alocar e redistribuir os recursos de maneira mais apropriada e equitativa⁴³². Segundo a ONU, o objetivo do OSG é examinar como os gastos públicos obstruem ou promovem a igualdade de gênero, de forma a determinar como as alocações orçamentárias afetam as oportunidades sociais e econômicas de homens e mulheres. Nesse cenário, o orçamento com perspectiva de gênero também é uma ferramenta para se alcançar maior consistência entre as metas econômicas e os compromissos sociais. Assim, OSG se refere tanto à análise dos orçamentos existentes sob um novo viés, quanto à elaboração de mecanismos e processos para introduzir a perspectiva de gênero nas políticas e programas governamentais⁴³³.

Ademais, vale acrescentar que o OSG também é uma medida que se conecta com a agenda da ONU, no tocante aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável – ODS, que entre os 17 desafios estabelecidos fez constar “alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas” (ODS 5 – Igualdade de Gênero)⁴³⁴.

⁴³² ONU, Organização das Nações Unidas. ONU MUJERES. *Presupuestos sensibles al género. Conceptos y elementos básicos*. México: UNIFEM, 2006, p.18. Disponível em: https://www.unfpa.org/sites/default/files/pub-pdf/gender_manual_spa.pdf. Acesso em: 16 jul. 2023

⁴³³ *Id. Ibid.*

⁴³⁴ ONU. **Objetivos do Desenvolvimento Sustentável** (ODS). ONU, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/> <https://brasil.un.org/>. Acesso em: 24 fev. 2023.

Assim, o Estado precisa sair da abstração legal e de fato promover políticas efetivas que concretizem o ideal de justiça fiscal em uma perspectiva de igualdade de gênero, haja vista que nem sempre o compromisso de um governo com a igualdade de gênero está em harmonia com as decisões, os programas e as políticas escolhidas e financiadas pelo seu orçamento. Por outro lado, tem sido lugar comum o discurso de que a solução para a desigualdade ocorreria através da inserção da mulher no mercado de trabalho, assim como é usual a defesa de soluções gerais no que se refere ao aprimoramento de políticas públicas para todos ou a melhora do sistema tributário de forma ampla. Em outros termos, argumenta-se a desnecessidade de se atentar para pautas específicas de determinados grupos vulnerabilizados social ou economicamente.

Entretanto, para além da defesa da igualdade de oportunidades como solução de desigualdades históricas, é de vital importância considerar a desvalorização social, econômica e cultural da mulher, que foi explicitada através das pesquisas empíricas trazidas no presente estudo. Restou explicitado que o ingresso das mulheres no mercado de trabalho e nas universidades não se traduziu na igualdade de resultados, haja vista toda a construção de gênero e as desvantagens em relação aos homens em vários aspectos, a exemplo da distribuição desigual das atribuições domésticas e de cuidado com a família, o que se reflete na divisão sexual do trabalho, no desnivelamento remuneratório, desigualdade na ocupação de espaços de poder, ausência de significativa representatividade política, ou seja, estamos falando de fatores que trazem impactos diferenciados nas mais diversas searas, o que justifica uma atenção diferenciada no momento da elaboração de políticas públicas a serem contempladas no orçamento, como forma de colmatar e reparar essas distorções socioeconômicas.

Ao tratar do Orçamento Sensível a Gênero, em termos conceituais, Diane Elson⁴³⁵ acentua que o objetivo não é produzir um orçamento separado e exclusivo para as mulheres, tendo em vista que o objetivo é a análise de qualquer forma de gasto público ou método para arrecadar recursos, a partir da ótica do gênero, buscando compreender os impactos de tais políticas para a mulher e a menina, em comparação com o homem e o menino. Assim, a questão crucial é conhecer o impacto das medidas fiscais sobre a equidade de gênero, analisando se elas têm potencial para reduzir, aumentar ou se são indiferentes para a desigualdade de gênero.

Na mesma direção, Debbie Budlender⁴³⁶ defende que OSG não se traduz em orçamento apartado para mulher, assim como não representa uma análise parcial da lei orçamentária, já

⁴³⁵ ELSON, Diane. *Gender Responsive Budget Initiatives: Some Key Dimensions and Practical Examples*. 2002. Disponível em: https://iknowpolitics.org/sites/default/files/gender_budget_initiatives.pdf#page=8 Acesso em: 22 jul. 2023.

⁴³⁶ BUDLENDER, Debbie et al. *Gender budgets make cents: understanding gender responsive budgets*. Commonwealth Secretariat, 2002.

que as despesas e receitas com viés de gênero devem ser entabuladas e propostas a partir de uma análise do orçamento de forma global. Deve-se, outrossim, buscar a conscientização no que se refere à importância do orçamento como forma de aumentar ou reduzir *gaps* de gênero em diversas áreas, objetivando alcançar melhora nos padrões de vida de todos os cidadãos, levando em conta as suas especificidades, através de políticas macroeconômicas.

Desta feita, as variáveis de um OSG levarão em consideração as especificidades econômicas e o ordenamento jurídico de cada país, observando-se, entretanto, que o princípio geral sempre será o de unir o conhecimento a respeito da desigualdade de gênero e o conhecimento sobre finanças e políticas públicas.

Márcia Laranjeira Jacome⁴³⁷ registra que uma iniciativa de Orçamentos Sensíveis a Gênero objetiva ilustrar a atribuição dos recursos, assim como analisar o impacto do gasto sobre as mulheres, vinculando-se diretamente com o projeto de políticas públicas. Esse fato lança luz na necessidade de inclusão da perspectiva de gênero na totalidade do processo orçamentário, ou seja, desde a elaboração da proposta por parte do Executivo, continuando com a discussão e aprovação por parte do Legislativo, perpassando pelo exercício do gasto e, finalmente, alcançando o controle e fiscalização.

Nesse contexto, não se pode olvidar que o orçamento público, em última análise, tem um compromisso com o cumprimento de todas as diretrizes e metas legais e constitucionais, o que demanda, por exemplo, observância, no caso do Brasil, da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000, de forma que não basta a elaboração e aprovação legal do OSG, é fundamental o controle e fiscalização no que se refere ao cumprimento das metas e correta destinação dos recursos, sob pena do referido orçamento ser mais uma peça de ficção, sem utilidade prática para materialização dos objetivos que se propôs alcançar.

Elson⁴³⁸ traz um rol de ferramentas voltadas à integração transversal de critérios sensíveis a gênero no gasto público, os quais tem norteado os países que buscam implementar um OSG em sua política fiscal. A estrutura é sistematizada em sete ferramentas:

a) Avaliação das políticas públicas a partir da perspectiva de gênero – busca-se em um primeiro momento dimensionar como a política fiscal irá minorar ou alargar as desigualdades de gênero;

⁴³⁷ JÁCOME, Márcia Laranjeira (Org.), VILLELA, Shirley (Org.). **Orçamentos Sensíveis a Gênero: Conceitos**. Brasília: ONU Mulheres, 2012, p.28-29. ONU MULHERES. Disponível em: https://onumulheres.org.br/wp-content/themes/vibecom_onu/pdfs/orcamentos-conceitos.pdf. Acesso em: 12 jul. 2023.

⁴³⁸ ELSON, Diane. **Gender Responsive Budget Initiatives: Some Key Dimensions and Practical Examples**, 2002. Disponível em: https://iknowpolitics.org/sites/default/files/gender_budget_initiatives.pdf#page=8. Acesso em: 22 jul. 2023.

b) Avaliação desagregada de beneficiárias e beneficiários – objetiva-se dar voz aos beneficiários reais ou potenciais, a fim de que se expressem a respeito do atendimento de suas necessidades, avaliando a adequação dos programas instituídos com suas finalidades;

c) Análise desagregada da incidência do gasto público – aqui o objetivo é desagregar gasto de determinados programas por sexo, a fim de dimensionar quanto do total dos recursos o governo investe em determinada área, a exemplo de saúde e educação, beneficiam meninas e mulheres em comparação com meninos e homens;

d) Análise desagregada da incidência dos impostos - avalia-se os impactos diferenciados da tributação na vida de homens e mulheres, bem como o liame entre a receita decorrente dos tributos e cotejo com a demanda de gastos públicos;

e) Análise desagregada do impacto do orçamento no uso do tempo - o objetivo é avaliar o impacto do orçamento no uso do tempo por sexo, relacionando as dotações orçamentárias e os serviços fornecidos ao trabalho não remunerado de mulheres, homens, meninas e meninos;

f) Análise de gênero dos modelos de política econômica de médio prazo – estabelece vínculos entre decisões estratégicas relacionadas a políticas e o orçamento necessário para realizá-las. A ideia é quebrar o mito da neutralidade orçamentária, incorporando a perspectiva de gênero às políticas públicas realizáveis a médio prazo;

g) Relatório orçamentário setorial com perspectiva de gênero – o objetivo é que cada órgão governamental, através de relatórios, liste os programas, as políticas e os orçamentos que foram ou estão sendo dedicados à promoção de equidade de gênero.

O esforço de Elson em esquematizar as ferramentas aplicáveis à elaboração e acompanhamento dos resultados de um OSG tem sido válido, na medida em que direciona os países que intentam dar concretude a uma agenda de políticas públicas comprometida em ajustar a sua política fiscal, sob a ótica da receita e da despesa, para promoção de igualdade de gênero, levando em conta as normas estabelecidas em suas leis orçamentárias e constitucionais.

Ao historiar os antecedentes do OSG, Tathiane Piscitelli⁴³⁹ destaca que a adoção de orçamentos sensíveis a gênero está na agenda do Conselho Europeu há cerca de duas décadas. De fato, em 2002 um estudo do *UK Women's Budget Group* para o Conselho Europeu registrou que a Áustria, Bélgica, França e Irlanda adotavam práticas relacionadas com orçamentos, sugerindo que se tratava de ferramenta voltada à redução da desigualdade.

Desde o final do século XX, diversos países têm incluído a perspectiva de gênero em seus orçamentos. Nesse sentido, a Austrália se destaca como pioneira, já que em 1984 e 1996

⁴³⁹ PISCITELLI, Tathiane **Direito Financeiro**. 8ª edd. São Paulo: Atlas, 2022, p. 34.

apresentou relatório de avaliação de impacto orçamentário, alocando os gastos em três categorias: gasto exclusivo para meninas e mulheres; gasto para igualdade de oportunidade no emprego; e gasto geral. Os resultados constavam em documento e foram discutidos no parlamento como parte integrante do orçamento. Em 1995, na África do Sul e em três países do Commonwealth britânico (Reino Unido, Uganda e Tanzânia) também foram instituídas variações de OSG⁴⁴⁰. Desde então, as iniciativas de adoção de OSG se multiplicaram em âmbito internacional.

Nessa toada, o estudo da OCDE, *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, referenciado alhures, também incluiu informações e avaliação do impacto dos impostos sobre o gênero como um elemento central da concepção de políticas, inclusive através da orçamentação sensível ao gênero. Segundo o relatório, dezenove dos 43 países pesquisados (44%) praticam alguma forma de OSG. O relatório destaca ainda que alguns países que não têm requisitos orçamentais específicos para tal desiderato consideram o impacto de todas as políticas no gênero de outras formas, incluindo o impacto das alterações fiscais⁴⁴¹.

No Brasil, a discussão voltada a orçamento sensível a gênero não é inédita. Em 2003, a criação da Secretaria Especial de Políticas para Mulheres da Presidência da República trouxe alguns avanços em torno do debate a respeito de políticas públicas direcionadas à igualdade de gênero. Desde 2004, através do processo de conferências municipais, estaduais e nacional, movimentos sociais de mulheres conseguiram aprovar o Plano Nacional de Políticas para as Mulheres (PNPM). O referido plano, desde sua segunda edição, em 2008, tornou obrigatória a previsão de dotação orçamentária para as ações do II PNPM em todos os ministérios já a partir do Plano Plurianual (PPA) 2008-2011⁴⁴².

Em 2005, o Senado Federal passou a divulgar nas consultas temáticas do SIGA Brasil o chamado “Orçamento Mulher”, com base em dados do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. A consulta do Senado abarcava programas nas áreas de saúde, direitos humanos, proteção social, educação e cultura, gestão, trabalho, emprego e renda, previdência e habitação e desenvolvimento urbano. Nessa toada, o Plano Plurianual para

⁴⁴⁰STOTSKY, Janet G. *Gender budgeting: Fiscal context and current outcomes*, 2016, p.7. IMF. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2016/wp16149.pdf>. Acesso em: 15 jul 2023.

⁴⁴¹ OECD. **Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches**. OECD, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

⁴⁴² JÁCOME, Márcia Laranjeira (Org.), VILLELA, Shirley (Org.). **Orçamentos Sensíveis a Gênero: Conceitos**. Brasília: ONU Mulheres, 2012, p. 28-29. ONU MULHERES. Disponível em: https://onumulheres.org.br/wp-content/themes/vibecom_onu/pdfs/orcamentos-conceitos.pdf. Acesso em: 22 jul. 2023.

2016-2019 (Lei 13.249/2016) trouxe como uma de suas diretrizes a previsão de redução das desigualdades de gênero⁴⁴³.

O Plano Plurianual para 2020-2023 (Lei nº 13.971/2019) trouxe a previsão de um programa que abarca políticas públicas voltadas à mulher. Entretanto, trata-se de uma previsão ainda tímida e de cunho mais geral, sem enfoque direto na igualdade de gênero, já que a prioridade estava mais conectada à valorização da família. Por outro lado, a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021, Lei nº 14.116/2020, trouxe a obrigação ao Poder Executivo de divulgar, até 31 de janeiro de cada exercício, o relatório anual referente ao exercício anterior, da execução orçamentária do chamado “Orçamento Mulher”⁴⁴⁴.

Em atendimento ao referido dispositivo, no início de 2022 foi publicado o relatório *A mulher no orçamento 2021*, que trouxe um conjunto de iniciativas que foram selecionadas pelo Governo Federal, buscando a promoção de políticas públicas para as mulheres, as quais retratam ações que impactam positivamente de forma direta ou indireta nas áreas de saúde, educação, proteção social, autonomia econômica, enfrentamento da violência contra mulheres e acesso a direitos como moradia, transporte, cultura e lazer.

O referido relatório apresentou valores no montante de R\$ 236 bilhões, destinados ao gasto com políticas públicas que abarcaram programas direcionados à mulher e redução das desigualdades de gênero. Em contrapartida, restou reconhecido de forma expressa no relatório a impossibilidade de mensurar, com segurança, o quantitativo efetivamente destinado às mulheres, haja vista que o valor apontado atende a homens e mulheres, bem como produzem benefícios para a sociedade brasileira, de forma direta e indireta.

Nesse contexto, restou evidenciado que a previsão orçamentária destinada ao *Orçamento Mulher* não reflete de fato a realidade orçamentária de gastos dispendidos com a minoração da desigualdade da mulher nas mais diversas áreas. Com efeito, apesar de ter constado gastos exclusivos para atenção às mulheres, a exemplo da implementação da Casa da Mulher Brasileira e os centros de atendimento, assim como o enfrentamento à violência contra as mulheres, os percentuais ainda estão aquém dos valores que deveriam ser destinados a tal

⁴⁴³ BRASIL, Senado Federal. **A mulher no orçamento: evidências sobre transparência, materialidade, transversalidade e desempenho do orçamento sensível a gênero no governo federal no período de 2019 a 2023.** Brasília, 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/edicao-47-2022-a-mulher-no-orcamento-evidencias-sobre-transparencia-materialidade-transversalidade-e-desempenho-do-orcamento-sensivel-a-genero-no-governo-federal-no-periodo-de-2019-a-2023/view>. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁴⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 14.116, de 31 de dezembro de 2020.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2021 e dá outras providências, Brasília: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/14116.htm. Acesso em: 23 jul. 2023.

escopo. Ademais, não houve uma reserva de dotações orçamentárias voltadas especificamente para atender mulheres em estado de vulnerabilidade.

Em janeiro de 2023, foi publicado o relatório *A Mulher no Orçamento 2022*, seguindo a abordagem metodológica utilizada no documento referente ao exercício de 2021⁴⁴⁵. Apesar do intento de buscar aperfeiçoamento em relação ao relatório do ano anterior, ampliando a especificação do gasto na melhoria das condições de vida das mulheres, o relatório *A Mulher no Orçamento 2022* deixa transparecer as mesmas limitações do relatório precedente, na medida em que há dificuldades de identificação de beneficiários por gênero de programas públicos de saúde e educação, por exemplo, assim como ainda resta presente um caráter genérico do gasto, sem uma distinção na adoção de políticas públicas etiquetadas a partir do viés de gênero, o que evidencia que as ações orçamentárias ainda não estão de fato comprometidas com a pauta da igualdade de gênero.

Vale consignar que o compromisso legal de elaboração do chamado “Orçamento Mulher”, enquanto variável de Orçamento Sensível a Gênero, se coaduna com uma postura adotada pelos demais países da América Latina e países membros da OCDE. Entretanto, há ainda muito o que avançar no Brasil, tendo em vista que ações voltadas a tal escopo ainda se mostrarem incipientes.

Nessa perspectiva, Luísa Souza e Flavia Vera⁴⁴⁶ observam que o processo orçamentário do Brasil, além de complexo, enfrenta dificuldades, dentre as quais pode-se elencar: a liberdade auferida pelo poder Executivo no que se refere à execução de gastos; o constante contingenciamento de verbas em áreas sensíveis como saúde e educação; ausência de sintonia entre planejamento, elaboração e execução, o que dificulta grande parte das despesas; e o excesso de emendas parlamentares, que acabam engessando e fragilizando ações.

Nesse cenário, se faz necessário que haja uma maior integração entre as prioridades elencadas no Plano Plurianual e as metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

É preciso ressaltar que as questões de transversalidade de gênero devem atravessar todos os ministérios e programas estatais. De fato, reduzir a desigualdade entre meninos e meninas na incidência do gasto público com educação, por exemplo, pode demandar mudanças não

⁴⁴⁵ BRASIL, Ministério do Planejamento e Orçamento. **A mulher no Orçamento**. Publicado em janeiro de 2023. Planejamento. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/a-mulher-no-orcamento-2022.pdf/view>. Acesso em: 19 jul. 2023.

⁴⁴⁶ SOUZA, L.C.G.; VERA, F.S. **Orçamento da União: Instrumento para a Igualdade de Gênero e para o desenvolvimento**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outraspublicacoes/agenda-legislativa/capitulo-16-orcamento-da-uniao-instrumento-para-aigualdade-de-genero-e-para-o-desenvolvimento>. Acesso em: 19 jul. 2023.

apenas nos programas para o ensino primário e secundário do Ministério da Educação, mas também em outros programas e ministérios.

A respeito de tal conexão, vale destacar que a aprovação da Lei nº 14.214/2021, que institui o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual, instaurando a política de conscientização acerca da menstruação e de universalização do acesso a absorventes higiênicos, coletores menstruais e assemelhados no âmbito do Sistema Único de Saúde, é uma medida voltada à política de promoção da igualdade de gênero, bem como que tem potencial para combater a evasão escolar entre as meninas que se encontram em situação de extrema vulnerabilidade.

Em relação à tributação sobre o consumo, os relatórios referentes ao “Orçamento Mulher”, acima referidos, não trouxeram a previsão de nenhum incentivo ou desoneração fiscal de produtos femininos, não obstante a patente dificuldade das mulheres que ocupam as camadas mais vulneráveis da população de terem acesso a itens voltados ao atendimento de suas necessidades básicas, alguns inclusive direcionados a suprir demandas fisiológicas e ligadas ao direito de reprodução e sexual, os quais ainda ostentam uma tributação extremamente elevada, em descompasso com o mandamento constitucional da seletividade em função da essencialidade. Tal lacuna legislativa corrobora que o Brasil tem ainda um longo caminho no tocante à implementação de justiça fiscal sob a perspectiva de gênero, seja à luz da receita ou da despesa.

Nesse contexto, o Estado tem a obrigação de realizar intervenções para dismantelar as estruturas sociais forjadas com base na injustiça fiscal, de forma que o sistema tributário e o orçamento público são instrumentos de grande relevo para reduzir as desigualdades sociais.

A progressividade tributária e a otimização na alocação de recursos em um Orçamento Sensível a Gênero tem potencial de reduzir a concentração de renda e minorar a desigualdade de gênero. Assim, as ponderações e as modificações na legislação tributária propostas nessa seção, especialmente no que toca à tributação sobre o consumo de produtos femininos, ao mesmo tempo que representam um olhar otimista para o futuro, abre espaço para continuação da presente pesquisa a partir das modificações que estão por vir com a reforma tributária que está em trâmite no Congresso Nacional, da qual se espera como resultado uma inversão na matriz do sistema tributário nacional, que necessita adotar a transversalidade de gênero em suas normas, bem como deve primar por uma maior concentração em tributos diretos, incidentes prioritariamente sobre a renda, o patrimônio e a herança, garantindo maior justiça social a todos e a todas.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar se o sistema tributário brasileiro contém vieses discriminatórios de gênero na tributação sobre o consumo de produtos femininos, os quais potencializam a desigualdade entre homens e mulheres. Nesse contexto, foi necessário perpassar por outros temas periféricos que se conectam com a questão central, a fim de constatar se o ordenamento jurídico contempla um arcabouço normativo sobre a igualdade de gênero na tributação e qual o papel do Direito Tributário na luta pela igualdade de gênero.

Dentro das distinções preliminares, evidenciou-se que o sexo está conectado com uma concepção biológica, advinda de diferenças intrínsecas de órgãos genitais existentes nos indivíduos. Trata-se de conceito binário que diferencia os seres humanos desde a concepção, ou seja, designa uma realidade biológica. Por seu turno, o gênero assinala uma realidade social, na qual se interconectam questões culturais, econômicas e políticas, forjadas a partir de uma relação de poder, dentro de uma compreensão binária presente na construção dos sentidos de masculinidade e feminilidade, que determina papéis e expectativas para homens e mulheres.

Constatou-se que a Constituição Federal contempla um arcabouço normativo direcionado à promoção da isonomia em seu viés formal e material, inclusive sob a perspectiva de gênero. A garantia e a promoção da isonomia decorrem do vínculo entre a finalidade, o critério adotado e o fator de diferenciação.

Evidenciou-se que o Direito Tributário tem um papel instrumental na busca pela concretização da igualdade, já que quando se editam normas direcionadas à promoção da isonomia, inclusive sob o viés de gênero, os contribuintes estão custeando e realizando algo de concreto em favor de um grupo social mais vulnerável econômica e socialmente.

Na seara tributária, a exigência da igualdade não está adstrita apenas à regra geral do art. 5º, I, da Constituição Federal, uma vez que se fundamenta também em comandos específicos e autônomos, a exemplo do princípio da igualdade em matéria tributária, previsto no art. 150, II, e seus corolários, a capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e a seletividade em razão da essencialidade (art. 153, § 3º, I para o IPI, bem como no art. 155, § 2º, III para o ICMS).

O estudo compartilha do entendimento de que a seletividade em função da essencialidade é uma norma de promoção da igualdade no Direito Tributário, já que o princípio da capacidade contributiva, na prática, não é observado em todos os tributos.

A despeito de todo o arcabouço normativo constitucional voltado à promoção da igualdade de gênero, restou demonstrado que, a realidade ainda é marcada pela desigualdade

entre homens e mulheres. Ademais, a política fiscal tradicional tem se balizado por critérios como equidade horizontal, equidade vertical, neutralidade, eficiência econômica e simplicidade administrativa. Ocorre que o estudo mostrou que a equidade, vertical ou horizontal, não resolvem o problema da desigualdade de forma satisfatória, na medida em que geralmente se valem apenas da distribuição de renda e, mesmo assim, com efeito muito limitado.

Os dados das pesquisas empíricas mostraram que as desigualdades de gênero são patentes. No tocante às tarefas não remuneradas, as mulheres assumem uma carga mais elevada de responsabilidade em relação a cuidados domésticos com a casa, com filhos e outros dependentes, o que impacta e reflete na divisão sexual no mercado de trabalho. As mulheres ocupam em menor proporção os postos de trabalho e estão sub-representadas na assunção de cargos políticos. A parcela feminina da população recebe menor patamar remuneratório em comparação aos homens, apesar de serem mais escolarizadas.

Por outro lado, demonstrou-se que o simples ato de consumir é permeado por discriminação de gênero, o que pode ser constatado através do fenômeno conhecido como *Pink Tax*, consistente em uma precificação mais elevada de produtos femininos, que cria uma discriminação com viés de gênero. O estudo evidenciou, através de uma análise econômica comportamental, que a maioria das mulheres não percebe essa precificação elevada. Entretanto mesmo quando há a percepção dessa prática abusiva, ainda assim, tais consumidoras se mostram dispostas a gastar mais com artigos que prometem deixá-las bonitas, já que estão presas à cultura do embelezamento, o que tem conexão com a construção social de gênero.

Apesar de não ser efetivamente um tributo, mas uma assimetria no mercado econômico de consumo de bens e serviços tipicamente femininos, *o pink tax* gera efeitos no campo tributário, em razão do alargamento da base de cálculo sobre qual incidirá os tributos indiretos.

A pesquisa demonstrou, com base na literatura nacional e internacional, que os sistemas tributários não são neutros, já que contém vieses implícitos e explícitos de desigualdade em relação ao gênero. A desigualdade explícita se manifesta através de um tratamento explicitamente diferenciado entre homens e mulheres, visto que está situada no corpo da lei, em seu enunciado textual. Já a desigualdade implícita se materializa através das diferenças na forma como o sistema tributário afeta o bem-estar de homens e mulheres, ou seja, decorre de aspectos sistêmicos, que emergem da relação entre o direito e a sociedade.

Para investigar as desigualdades e os vieses de gênero na tributação indireta foram analisados os efeitos da regressividade do sistema tributário, o perfil de consumo de homens e mulheres, mormente quando ocupam a posição de chefes de família, bem como a incidência tributária sobre consumo de produtos femininos, especialmente aqueles voltados a atender

necessidades básicas e fisiológicas, a fim de avaliar a aplicabilidade do princípio da seletividade em função da essencialidade.

Constatou-se um perfil diferenciado de consumo a partir do gênero, mormente em relação às famílias chefiadas por mulheres ou homens. As mulheres gastam maior parte da renda com despesas voltadas à subsistência dos membros da família, a exemplo de alimentação, habitação, saúde, transporte público, higiene, medicamentos, enquanto os homens gastam mais com aquisição de imóveis e veículos, planos de saúde e gasolina. O perfil de consumo traz reflexos na seara tributária, sobretudo em um sistema tributários marcado pela regressividade.

Observou-se que o Brasil apresenta uma alta concentração na tributação sobre o consumo, quando comparado com a média dos países da América Latina e de outros países da OCDE, o que torna o sistema tributário brasileiro regressivo, sendo prejudicial às camadas mais vulneráveis economicamente da população. Dentro de uma perspectiva de gênero, a pesquisa demonstrou que as mulheres são mais oneradas em um sistema regressivo, o que decorre do perfil de consumo diferenciado entre homens e mulheres, bem como da vulnerabilidade socioeconômica e a situação de pobreza que atinge a parcela feminina da população., de maneira que, proporcionalmente aos seus rendimentos, acabam suportando uma maior carga tributária. Desse modo, conclui-se que a regressividade do sistema tributário nacional configura uma discriminação tributária implícita com viés de gênero.

A pesquisa evidenciou que a tributação sobre o consumo no Brasil, de uma forma geral, é regida pelo princípio da seletividade em função da essencialidade. A seletividade não é exclusiva dos impostos sobre o consumo, tendo em vista que é uma técnica de graduação de alíquotas, que pode ser aplicada a todos os tributos, cabendo ao legislador utilizar um critério de comparação entre sujeitos, mercadorias, serviços ou bens, buscando atingir um objetivo com justificação constitucional. A essencialidade tem uma correlação com o princípio da dignidade humana e garantia do mínimo existencial, dentro da escala de variação entre produtos e serviços indispensáveis para uma existência digna e aqueles considerados supérfluos.

No que diz respeito à tributação incidente sobre produtos femininos, constatou-se um desrespeito generalizado ao mandamento constitucional que determina a aplicação da seletividade em função da essencialidade. Tal constatação foi demonstrada através da análise comparativa das alíquotas incidentes sobre bens de consumo direcionados às necessidades fisiológicas, de higiene e cuidados, destacando produtos ligados ao gerenciamento da menstruação, ao período de amamentação e puerpério, bem como alguns itens relacionadas ao direito à saúde, direito sexual e de reprodução. A análise trouxe, sempre que possível, o cotejo

com itens similares de uso masculino. O desrespeito à seletividade em função da essencialidade configura uma discriminação tributária implícita com viés de gênero.

Nesse cenário, esta dissertação evidenciou que as mulheres são mais impactadas no que se refere à tributação sobre o consumo quando comparado aos homens, em razão de sua condição biológica. Restou comprovado o completo desrespeito à seletividade em função da essencialidade na tributação incidente sobre produtos ligados à fisiologia feminina, absorventes menstruais, produtos relacionados à gestação, assim como itens utilizados na fase de amamentação e puerpério (absorventes para seios, pomada para rachadura dos mamilos, proteção de mamilos, bico adaptador de mamilos e bombas de amamentação). O consumo de tais itens são inafastáveis à materialidade biológica e fisiológica das mulheres e sem equiparação com a fisiologia do sexo masculino.

Conclui-se que, mesmo nos produtos em que há algum grau comparativo com os utilizados pelos homens, como é o caso dos itens que se conectam com o exercício do direito sexual e reprodutivo (a exemplo de métodos contraceptivos, camisinhas, pílulas anticoncepcionais, DIL de hormônio e de cobre), para além da ofensa à essencialidade, há uma discriminação com viés de gênero na política fiscal, já que restou constatado que alguns produtos direcionados ao grupo masculino tem alíquotas menores e gozam de algumas isenções que não são estendidas aos produtos femininos. De fato, no comparativo mais próximo de absorventes, em termos de gênero, que seriam os medicamentos para disfunção erétil, itens consumidos exclusivamente por homens, observou-se uma carga tributária total inferior (o viagra, por exemplo, tem uma alíquota total de 19% e os absorventes tem um alíquota de 28,25%).

Em relação aos produtos voltados ao gerenciamento menstrual, restou constatado que a pobreza menstrual é uma questão socioeconômica e de saúde pública, que retrata a falta de acesso a itens adequados para atender aos padrões mínimos de higiene durante o ciclo menstrual. Apesar do Brasil já ter aprovado uma legislação voltada à distribuição gratuita de absorventes, ainda assim, está atrasado em relação à desoneração tributária sobre tais bens, principalmente, no comparativo com os demais países, os quais já adotaram uma política fiscal de desoneração tributária total ou parcial.

Nesse contexto, a presente pesquisa corrobora a existência de viés discriminatório implícito de gênero na tributação de produtos de uso exclusivamente femininos, especialmente, em razão da violação da norma constitucional que determina a aplicação da seletividade em função da essencialidade.

Assim, evidenciou-se que, a despeito de ser crucial o avanço e a mudança no desenho da política tributária, a fim de corrigir as distorções e vieses de gênero levantados na presente pesquisa, não se pode olvidar a urgência de ações governamentais e diálogo da legislação tributária com a legislação orçamentária, especificamente no que se refere à transversalidade de gênero nas políticas públicas, inclusive dentro de um Orçamento Sensível a Gênero que de fato destine e fiscalize os recursos destinados a tal desiderato.

A conclusão final desta pesquisa é que o Direito Tributário tem se afastado de seu papel coadjuvante e instrumental na concretização da igualdade, que abarca a isonomia em uma perspectiva de gênero. O sistema tributário não é neutro em tal seara, já que traz vieses implícitos de gênero. Tais mecanismos discriminatórios estão difusos na legislação tributária e tem se manifestado especialmente através da regressividade do nosso sistema tributário, que traz um impacto mais pesado na vida das mulheres, bem como em virtude do desrespeito à norma constitucional da seletividade em função da essencialidade na tributação de produtos femininos, sobretudo aqueles direcionados a suprir necessidades fisiológicas e biológicas femininas, ligadas ao direito à saúde, direito sexual e de reprodução. Estes vieses implícitos na tributação têm reforçado as desigualdades entre homens e mulheres em nossa sociedade.

Espera-se que este trabalho contribua para o debate em torno da importância da transversalidade de gênero na tributação e da necessidade de medidas voltadas à eliminação dos vieses discriminatórios existentes em tal seara, haja vista que o Direito Tributário tem um papel instrumental na concretização da igualdade, sobretudo em virtude da inarredável premissa de que é através da competência fiscal que o Estado aporta recursos que serão destinados à promoção e implementação de políticas públicas, principalmente no campo social. É preciso ressaltar que um sistema tributário mais justo, para além de promover maior igualdade, inclusive sob a perspectiva de gênero, traz benefícios para economia e para toda sociedade.

REFERÊNCIAS

- AMBROSANO, Danielle Victor. **Justiça fiscal e desigualdade de gênero e raça no Brasil**. 2023. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2023.
- ANTUNES, Carmem Lúcia Rocha. **Princípio Constitucional da igualdade**. Editora Lê, Belo Horizonte, 1990.
- ARAÚJO, Ana Paula. Pink tax: por que produtos femininos são mais caros? 2020. **Justiça de Saia**. Disponível em: <https://www.justicadesaia.com.br/pink-tax-por-que-produtos-femininos-sao-mais-caros/#:~:text=No%20Brasil%2C%20um%20estudo%20conduzido,cerca%20de%202023%25%20mais%20salgada>. Acesso em: 14 jun. 2022.
- ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?**. Tradução de Elisa Câmara-São Paulo: Leya, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- AZEVEDO, Fernando Costa; GOÑI, Alvaro Russomano. A teoria do desvio produtivo do consumidor: Uma perspectiva doutrinária e jurisprudencial no Brasil atual. **Revista direito e Desenvolvimento**, v. 13, n. 13 p. 213-223. João Pessoa. 2022.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BALEEIRO, Aliomar; SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- BARNETT, Kathleen; GROWN, Caren. **Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation**. Commonwealth Secretariat, Londres, 2004, p. 30. **UNWOMEN**. Disponível em: <https://www2.unwomen.org/-/media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>. Acesso em: 10 mai. 2023.
- BARROSO, Luís Roberto. R. **A Dignidade da Pessoa humana no Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2020.
- BARROSO, Luís Roberto. Razão Sem Voto: O Supremo Tribunal Federal e o Governo da Maioria. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**. Volume 5: Número Especial, 2005.

BITTENCOURT, Maurício Vaz Lobo. *Princípio ad Eficiência*, in: **O que é a Análise Econômica do Direito**. RIBEIRO, Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (coord). Belo Horizonte: Fórum, 2011.

BRASIL, Conselho Nacional de Direitos Humanos. **Resolução nº 21**, publicada em 11 de dezembro de 2020. Recomenda ao Presidente da República, ao Presidente da Câmara dos Deputados e ao Presidente do Senado Federal, a criação de um marco legal para superar a pobreza menstrual e a garantia de isenções de impostos de produtos. Disponível em: https://www.gov.br/mdh/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselho-nacional-de-direitos-humanos-cndh/SEI_MDH1638484Recomendacao21.pdf. Acesso em: 04 de set. 2023.

BRASIL, Ministério do Planejamento e Orçamento. **A mulher no Orçamento**. Publicado em janeiro de 2023. Planejamento. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/a-mulher-no-orcamento-2022.pdf/view> . Acesso em: 19 jul. 2023.

BRASIL, Senado Federal. **A mulher no orçamento: evidências sobre transparência, materialidade, transversalidade e desempenho do orçamento sensível a gênero no governo federal no período de 2019 a 2023**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/edicao-47-2022-a-mulher-no-orcamento-evidencias-sobre-transparencia-materialidade-transversalidade-e-desempenho-do-orcamento-sensivel-a-genero-no-governo-federal-no-periodo-de-2019-a-2023/view> > Acesso em: 23/07/2023. Disponível em https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2020/ET16_Violncia_MULher.pdf Acesso em: 22 jul. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Direitos Humanos. **Resolução nº 21, publicada em 11 de dezembro de 2020**. Recomenda ao Presidente da República, ao Presidente da Câmara dos Deputados e ao Presidente do Senado Federal, a criação de um marco legal para superar a pobreza menstrual e a garantia de isenções de impostos de produtos. Disponível em: https://www.gov.br/mdh/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselho-nacional-de-direitos-humanos-cndh/SEI_MDH1638484Recomendacao21.pdf Acesso em: 01 de set. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 29 ago. 2023.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1891**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm . Acesso em: 29 ago. 23.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1934**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm . Acesso em: 29 ago. 23.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1937**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 2 ago. 23.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 29 ago. 23.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, 1824**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm . Acesso em: 29 ago. 23.

BRASIL. **Decreto nº 5.090/2004 de 20 de maio de 2004**. Regulamenta a Lei nº 10.858, de 13 de abril de 2004, e institui o programa "Farmácia Popular do Brasil", e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 20º4. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5090.htm. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18 de 1965**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 29 de ago. 2023.

BRASIL. **Execução Orçamentária de Ações de Combate à Violência contra as Mulheres**. *Área temática XVI- Direitos Humanos, Mulher e Família*, Júlia Marinho Rodrigues – Consultora. Estudo Técnico nº 16/2023. Brasília, junho/2020. Disponível em https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2020/ET16_Violncia_MUlher.pdf. Acesso em: 23 de jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.116, de 31 de dezembro de 2020**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2021 e dá outras providências, Brasília: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/14116.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2014.116%2C%20DE%2031%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202020&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20diretrizes%20para%20a%20elabora%C3%A7%C3%A3o%20de%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=XI%20de%20jul%20de%202020. Acesso em: 23 de jul. 202

BRASIL. **Lei nº 14.214 de 06 de outubro de 2021**. Institui o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual; e altera a Lei nº 11.346, de 15 de setembro de 2006, para determinar que as cestas básicas entregues no âmbito do Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional (Sisan) deverão conter como item essencial o absorvente higiênico feminino. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.214-de-6-de-outubro-de-2021-350926301>. Acesso em: 04 de set. 2023

BRASIL. **Lei nº 3.249 de 13 de janeiro de 2016**. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113249.htm. Acesso em: 01 de set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.078/1990**. Dispõe sobre a Proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm Acesso em: 23 jun. 2022.
BRASIL. Ministério da Economia. **A mulher no Orçamento 2021 – Relatório de Execução Orçamentária do Orçamento Mulher 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/a-mulher-no-orcamento-2021.pdf>. Acesso em: 23 de jul 2023

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Centro de estudos tributários e aduaneiros**.2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas>. Acesso em: 15 de jun. 2022

BRASIL. Ministério da Saúde. **Campanha Nacional busca estimular aleitamento materno**. Conselho de Saúde, 2022. Disponível em: <http://conselho.saude.gov.br/ultimas-noticias-cns/2584-campanha-nacional-busca-estimular-aleitamento-materno#:~:text=A%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20Mundial%20da%20Sa%C3%BAde,os%20%20anos%20de%20idade>. Acesso em: 18 de abr. 2023

BRASIL. **Mais saúde- Direito de todos**. 2009. Ministério da Saúde. Disponível em: https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/mais_saude_resultados_conquistas.pdf. Acesso em: 18 de abr. 2023.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. **A mulher no Orçamento 2022 - Relatório de Execução Orçamentária do Orçamento Mulher 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/a-mulher-no-orcamento-2022.pdf/view>. Acesso em: 19 de jul. 2023.

BRASIL. PLANALTO. **Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2011.158%2C%20DE%2029%20DE%20JULHO%20DE%202022&text=Aprova%20a%20Tabela%20de%20Incid%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imposto%20sobre%20Produtos%20Industrializados%20%2D%20TIPI. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. PLANALTO. **Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados- TIPI Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2011.158%2C%20DE%2029%20DE%20JULHO%20DE%202022&text=Aprova%20a%20Tabela%20de%20Incid%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imposto%20sobre%20Produtos%20Industrializados%20%2D%20TIPI. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 14.214 de 06 de outubro de 2021**. Institui o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual; e altera a Lei nº 11.346, de 15 de setembro de 2006, para determinar que as cestas básicas entregues no âmbito do Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional (SISAN) deverão conter como item essencial o absorvente higiênico feminino. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.214-de-6-de-outubro-de-2021-350926301>. Acesso em: 04 set. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil em 2021- Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal, 2022. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 1 abr. 2023.

BRASIL. Receita Federal. **Dados abertos. 2020**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos>. Acesso em: 02 abr. 2023.

BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil em 2021- Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 16 de abr. 2023.

BRASIL. Receita Federal. **Grandes Números IRPF 2018 Exercício 2019**. Brasília: Ministério da Fazenda. Receita Federal. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-eaduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2020.

BRASIL. **Siscomex**. Disponível em: <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>. Acesso em: 29 de abr. 2023

BRASIL. Receita Federal. **TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados)**. Receita Federal, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/tipi-tabela-de-incidencia-do-imposto-sobre-produtos-industrializados>. Acesso em: 28 abr. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **A mulher no orçamento: evidências sobre transparência, materialidade, transversalidade e desempenho do orçamento sensível a gênero no governo federal no período 019 a 2023**. Brasília, 2022. Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/edicao-47-2022-a-mulher-no-orcamento-evidencias-sobre-transparencia-materialidade-transversalidade-e-desempenho-do-orcamento-sensivel-a-genero-no-governo-federal-no-periodo-de-2019-a-2023>. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Informativo STF nº 265**, 2002. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo265.htm>. Acesso em: 04 jun. 2023.

BUDLENDER, Debbie et al. *Gender budgets make cents: understanding gender responsive budgets*. Commonwealth Secretariat, 2002.

BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Existem bases tributárias dotadas de valor intrínseco?** Uma reflexão político-filosófica sobre os fundamentos da tributação a partir dos escritos de Liam Murphy e Thomas Nagel, 2021. Disponível em: <https://vlex.com.br/vid/existem-bases-tributarias-dotadas-879139638>. Acesso em: 22 ago.2023.

BUTLER, Judith. **Problemas de Gênero: feminismo e subversão da identidade**. Tradução de Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.58.
- CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade**. Curitiba: Juruá, 1992.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito Constitucional Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CARVALHO, Fábio Lins de Lessa. **Igualdade, Discriminação e Concurso Público**. Maceió: Viva Editora, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 13 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p.259.
- CEPAL, **Comissão Econômica para América Latina e Caribe**– CEPAL. 45 años de Agenda regional de género. Santiago, 2022. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/node/56570>. Acesso em 17 de abr. 2023.
- CERCAVEJANI, Larissa Martins. Feminização da pobreza: conceito e debate sobre políticas públicas. 2022. **Politize**. Disponível em: <https://www.politize.com.br/feminizacao-da-pobreza/#:~:text=O%20que%20%C3%A9%20Feminiza%C3%A7%C3%A3o%20da,e%20o%20de%20seus%20filhos>. Acesso em 23 abr. 2023.
- CHIESA, Claine. **IPI- Compostura das Regras – matrizes e a Essencialidade dos Produtos como Fator Determinante na fixação da Carga Tributária**. Dissertação (Mestrado) apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2013.
- CEPAL. **Comissão Economia para a América Latina e Caribe – CEPAL**. 45 años de Agenda regional de género. Santiago, 2016. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/node/56570> . Acesso em 17 de abri. 2023.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2ª ed., São Paulo: Ed. Almedina, 2016.
- COSTA, Alcides Jorge. **História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988**. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- COSTA, Malena. **Feminismos jurídicos**. Buenos Aires: Didot, 2016.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COTROPIA, Christopher; ROZEMA, Kyle. *Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Empirical Evidence from New Jersey*. *Journal of Empirical Legal Studies*, 2018.

Scholarship.richmond. Disponível em:

<https://scholarship.richmond.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2513&context=law-faculty-publications>. Acesso em: 12 abr. 2023.

COUTO, Jeanlise Velloso. Tributação no MERCOSUL. In CASELLA, Paulo Borba; VIEGAS LIQUIDATO, Vera Lúcia (coord.) **Direito da integração**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CRENSHAM, Kimberlé. *Demarginalizing the Intersection of Race and Sex: A Black Feminist Critique of Antidiscrimination Doctrine, Feminist Theory and Antiracist Politics*. University of Chicago Legal Forum, n. 1.

CRENSHAM, Kimberlé. Documento para o encontro de especialistas em aspectos da discriminação racial relativos ao gênero. **Revista Estudos Feministas**, Florianópolis, V. 10, n.1, pag. 171, 2002. Disponível em: periodicos.ufsc.br/index.php/ref/article/view/9558. Acesso em: 10 dez. 2021.

DAVIS, Ângela. **Mulheres, Raça e Classe**. Tradução de Heci Regina Candiani. São Paulo: Bontempo, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas. A análise econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. especial em memória do Professor Washington Peluso Albino de Souza, pp. 327-252, 2013.

DERZI, Mizabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ELSON, Diane. *Gender Responsive Budget Initiatives: Some Key Dimensions and Practical Examples*, 2002. Disponível em:

https://iknowpolitics.org/sites/default/files/gender_budget_initiatives.pdf#page=8. Acesso em: 22jul 2023.

FACIO, Alda; FRIES, Lorena. **Género y Derecho**. Santiago (chile): La morada editora, 1999.

FADA, Germany Federal Anti-Discrimination Agency. *Gender Pring in Germany*. 2017.

Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/press-releases/2017/02/committee-elimination-discrimination-against-women-considers-reports-germany>. Acesso em: 01 nov. 2022.

FARAH, Marta Ferreira Santos. Políticas Públicas e Gênero. In: **Rev. Estudos Fem.**, Florianópolis. v. 12, n. 1, Abr. 2004. UFSC. Disponível em:

<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ref/article/view/S0104-026X2004000100004>. Acesso em: 13 mai. 2021.

FARIA, Luiza. Regressividade tributária como forma de ampliação da desigualdade e consequente violação à dignidade da pessoa humana. In **Direitos Humanos e Política Fiscal**. Organizadores Luciana Grassano Melo e Ana Pontes Saraiva. 1ed. Belo Horizonte: Letramento, 2023, p.82.

FEITAL, Thiago Álvares. **Igualdade de gênero tributária**: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos. 2023. 437 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

FEM, Fórum Econômico Mundial. **Global Gender Gap Report**, 2021. UFG. Disponível em: <https://www.ufg.br/n/143187-brasil-e-o-93-em-indice-internacional-de-paridade-de-genero>"<https://www.ufg.br/n/143187-brasil-e-o-93-em-indice-internacional-de-paridade-de-genero>. Acesso em: 12 dez. 2023.

FERNANDEZ, Brena Paula Magno. Economia feminista: metodologias, problemas de pesquisa e propostas teóricas em prol da igualdade de gêneros. **Revista de Economia Política**, v. 38, n. 3 (153), p. 559-583, julho-setembro 2018.

FERRITO, Bárbara. **Direito e Desigualdade**: Uma Análise da Discriminação das Mulheres no Mercado de Trabalho a Partir dos Usos dos Tempos. São Paulo: LTr, 2021.

FIUZA, Renan. Onze estados e DF aprovam distribuição gratuita de absorvente. **CNN**, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/onze-estados-e-df-aprovam-distribuicao-gratuita-de-absorventes/#:~:text=Os%2011%20estados%20al%C3%A9m%20do,e%20Rio%20Grande%20do%20Norte>. Acesso em: 11 abr. 2023.

FRANÇA. *Etude sur les différences de prix entre certains produits et services selon le genre: Rapport au parlement*. Paris, 2015. **Economie**. Disponível em: https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/rapport_parlement_woman-tax.pdf. Acesso em: 03 abr. 2022.

FRASER, Nancy. **Da redistribuição ao reconhecimento? Dilemas da justiça numa era “pós-socialista”**. Tradução de Júlio Assis Simões. Cadernos de Campo, São Paulo, n. 14/15, p. 1-382, 2006. USP. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/cadernosdecampo/article/view/50109>. Acesso em: 06 de set. 2023.

GIOKARIS, Joannis; POULIASI, Maria Eleni. *To Tax or Not to Tax? Tampon Taxes and Gender (In)Equality: The Cyprus Case-Study*. **The Cyprus Review**, 2020. Review. Disponível em: <https://cyprusreview.org/index.php/cr/article/view/732/595>. Acesso em: 12 abr. 2023.

Desigualdade de Gênero custa US\$ trilhões, diz Banco Mundial. **GLOBO**. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/brasil/desigualdade-de-genero-custa-us-160-trilhoes-diz-banco-mundial-22735808>. Acesso em: 11 jun. 2022.

GODOI, Evanilda Nascimento de Bustamante; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Existem bases tributárias dotadas de valor intrínseco? Uma reflexão político-filosófica sobre os fundamentos morais da tributação a partir dos escritos de Liam Murphy e Thomas Nagel. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, [s. l.], n. 59, p. 209-240, jul./dez. 2021. Disponível em <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/1220/651>. Acesso em: 06 ago. 2023.

GODOI, Marciano Seabra de e GÜNTER, Vitória Soares João. *Pink Tax: Diagnóstico e Combate, Política Fiscal e Gênero*. Organizadores Luciana Grassano Melo e outros. 1ed. Recife: Letramento, 2020.

GODOI, Marciano Seabra. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) Versus alíquotas Uniformes Com transferências financeiras (*Refundable Tax Credits*) para Famílias de baixa renda. **Tributação e desigualdade**/organizadore. José Roberto [et al]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, Malheiros, 2017.

GONZALES, Lélia. **Caderno de Formação política do Círculo Palmarino**. n. 1 Batalha de Ideias, 2011, p. 13. USP. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/271077/mod_resource/content/1/Por%20um%20feminismo%20Afro-latino-americano.pdf. Acesso em: 12 jan. 2021.

HABBAL, Hajar. *An Economic Analysis of The Pink Tax. Lake Forest College Publications* (Senior Theses), 2020. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/322850687.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2023.

HEILBORN, Maria Luiza. Gênero, Sexualidade e Saúde. In: **Saúde, sexualidade e reprodução: compartilhando responsabilidades**. Rio de Janeiro: Editora da UERJ, 1997.

HENNEGAN, Julie; WINKLER, Inga T. BOBEL, Chis; KEIZER, Daniella; HAMPTON, Janie; LARSSON. Gerda.CHANDRA-MOULI, Venkatraman; PLESONS, Marina; MAHON, Teresa. **Saúde menstrual: uma definição para política, prática e pesquisa**, 2021. Disponível em: <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/33910492/> Acesso em: 01 abr. 2023.

HOMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**: Tradução de Marcelo Brandão Cipolla- São Paulo: Editora WM F martins Fontes, 2019.

IBGE. **Estatísticas de Gênero: Indicadores Sociais das Mulheres no Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE 2021. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/materias-especiais/21241-indicadores-sociais-das-mulheres-no-brasil.html>. Acesso em: 03 abr. 2023.

IBGE. **Pesquisa de Orçamento Familiar (POF 2017-2018)**. Rio de Janeiro, IBGE, 2019. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101670>. Acesso em: 02 abr. 2023.

IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua**. Módulo: Outras formas de trabalho, 2019. Disponível em: <https://idlbnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

IPU. INTER-PARLAMENTARY UNION . **Womens in national parliaments**. IPU, 2019. Disponível em: <https://data.ipu.org/women-averages>. Acesso em: 28 nov.2019.

IOB. **Consulta Tributária por NCM**. IOB, 2022. Disponível em: <https://www.iobonline.com.br/>. Acesso em: 17 abr. 2023

JÁCOME, Márcia Laranjeira (Org.), VILLELA, Shirley (Org.). **Orçamentos Sensíveis a Gênero: Conceitos**. Brasília: ONU Mulheres, 2012, p.28-29. ONU MULHERES. Disponível em: https://onumulheres.org.br/wp-content/themes/vibecom_onu/pdfs/orcamentos-conceitos.pdf. Acesso em: 12 jul. 2023.

JOHSI, Anauradha Joshi. **Tax and Gender in Developing Countries: What are the Issue**. *Opendocs*. Disponível em: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/13066/ICTD_SumBrief%20236_OnlineNew2.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 14 jun. 2022.

JURGA, Ina; YATES, Marc; BAGEL, Sarah. *What impact does a VAT/GST reduction or removal have on the price of menstrual products*. [S.l: s.n.], 2020. **Periodtass**. Disponível em: https://periodtax.org/documents/periodtax-research-report_a.pdf. Acesso em: 01 mai. 2023.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar: Duas formas de pensar**. Rio de Janeiro, Objetiva 2012.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

LAHEY, Kathleen A. **The Alberta Disadvantage: Gender, Taxation, na Income Inequality**. 2015. 112f. Trabalho acadêmico (Mestrado em Direito) – Parklan Institute, University of Alberta, 2015.

MACCRAKEN, Grant. **Cultura e consumo: novas abordagens ao caráter simbólico dos bens e das atividades de consumo**. Tradução: Fernanda Eugenio. Rio de Janeiro: Mauad, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a seletividade do ICMS, **Revista dialética de Direito Tributário**, n. 62, 2000, p.70-77.

MARIANO, Fábio. **Taxa Rosa**. Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor. Escola Superior de Propaganda e Marketing, 2017. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/07/TAXA-ROSA-GENERO-1.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2022.

MARTÍNEZ, Ángel. Pressão popular obriga Governo da Índia a eliminar o imposto sobre absorventes. **El País**, 2018. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2018/07/22/internacional/1532269945_467781.html. Acesso 12 abr. 2023.

MEAD, Margareth. **Sexo e temperamento**. São Paulo: Perspectiva, 1988.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**, v. 26, n. 28, p. 329-347, 2016. p. 338. Disponível em:

<https://periodicos.ufba.br/index.php/rppgd/article/view/18283/12778> . Acesso em: em: 06 ago. 2023.

MELO, Luciana Grassano de Gouveia. **Justiça Fiscal: estudos críticos de problemas atuais.** Belo Horizonte: Letramento, 2020.

MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. **Tributação e Desigualdade de Gênero e Raça: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina.** 2023. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

MILL, John Stuart. **Sobre a liberdade A sujeição das mulheres.** Tradução de Paulo Geiger. São Paulo, 2017.

MOKONE, Thabo. *Tito Mboweni scraps VAT on sanitary pads.* **SUNDAY TIMES**, 2018. Disponível em: <https://www.timeslive.co.za/sunday-times/business/2018-10-24-tito-mboweni-scraps-vat-on-sanitary-pads/> Acesso em: 11 abr. 2023.

MOREIRA, Adilson José. **Tratado de Direito Antidiscriminatório.** São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos.** São Paulo: Noeses, 2012, p. 51-53.

MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça.** Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. 2ª ed., São Paulo: Editora WMF Martins fontes, 2021.

MY Período Awesome. *The period tax round the world*, 2020. Disponível em: <https://www.myperiodisawesome.com/blog/period-tax-around-the-world>. Acesso em: 11 abr. 2023.

NAGLE, Michael. **The Editorial Board, ‘End the Tampon Tax’** N.Y. TIMES, 2016. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2016/02/08/opinion/end-the-tampon-tax.html>. Acesso em: 12 abr. 2023

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 2015.

NERIS, Brena Borba dos Santos. Políticas Fiscais e Desigualdade de Gênero: Análise da Tributação Incidente nos Absorventes Femininos. **Revista FIDES**, v. 11, n. 2, p. 743-759, 21 jan. 2021. Disponível em: <http://www.revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/533> . Acesso em: 31 mar. 2023.

NEW YORK. **From Cradle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer.** New York: NYC Consumer Affairs, 2015.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógenas e Exógenas da Matriz Tributária Brasileira.** 2016. Tese (Doutorado em Direito) Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

UFMG. Observatório da saúde da criança e do adolescente. Métodos contraceptivos. UFMG, 2020. Disponível em: <https://www.medicina.ufmg.br/observaped/metodos-contraceptivos/>. Acesso em: 18 abr. 2023.

OECD. *The impact of personal income taxation on womens's labour force participation*. Michelle Harding, OECD, 2023. Disponível em: <https://oecdstatistics.blog/2023/03/14/the-impact-of-personal-income-taxation-on-womens-labour-force-participation/>. Acesso em 03 abr. 2023.

OECD. *A broken social elevator? How to promote social mobility*. 2018. OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/social> . Acesso em: 3 mai. 2022.

OECD. *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*. OECD, 2022, p.16. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-and-gender-equality-b8177aea-en.htm>. Acesso em: 10 mai. 2023.

OIT, Organização Internacional do Trabalho. **Convenção 100**, 1951. Disponível em: http://acesso.mte.gov.br/data/files/FF8080812B62D40E012B691626297ECC/conv_100.pdf. Acesso em: 22 ago. 2023.

OIT. **Conjuntura Laboral na América Latina e no Caribe**. Os salários reais durante a pandemia: evolução e desafios. Disponível em: https://www.ilo.org/brasilia/noticias/WCMS_848828/lang--pt/index.htm. Acesso em: 11 jun. 2022

ONU. **17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS)**. New York: 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/>"<https://brasil.un.org/>. Acesso em: 24 fev. 2023.

ONU. **Convenção para a Eliminação de todas as Formas de Discriminação contra a Mulher – CEDAW**, New York: 1979. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/convencao_cedaw1.pdf". Acesso em: 24 fev. 2023.

ONU. *Presupuestos sensibles al género. Conceptos y elementos básicos*. México: UNIFEM, 2006. Disponível em: https://www.unfpa.org/sites/default/files/pub-pdf/gender_manual_spa.pdf. Acesso em 16 jul. 2023

ONU. **Carta das Nações Unidas**. New York: 1941. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91220-carta-das-na%C3%A7%C3%B5es-unidas>. Acesso em: 22 abr. 2023.

ONU. **Declaração Universal dos Direitos Humanos, bem como no Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos**. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91601-declara%C3%A7%C3%A3o-universal-dos-direitos-humanos> . Acesso em: 22 abr. 2023.

ONU. **IV Conferência Mundial sobre a Mulher**. Pequim (Beijing), em 1995. Disponível em: https://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploa/2013/03/declaracao_beijing.pdf Acesso em: 18 abr. 2023.

ONU. **Relatório Progresso das Mulheres no Mundo 2019-2020**: Famílias em um mundo em mudança. Disponível em: <http://www.onumulheres.org.br/noticias/novo-relatorio-da-onu->

mulheres-apresenta-uma-agenda-politica-para-acabar-com-a-desigualdade-de-genero-nas-familias/. Acesso em 12 de jun. 2022.

OXFAM, Brasil. Nova calculadora tributária revela o valor social dos impostos que pagamos, 2019. **OXFAM**. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/noticias/nova-calculadora-tributaria-revela-o-valor-social-dos-impostos-que-pagamos/>. Acesso em: 30 mai. 2022.

OXFAM. Bem público ou riqueza privada?. 2019 **Oxfam**. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacoes/#:~:text=Bem%20p%C3%ABblico%20ou%20riqueza%20privada,que%20mais%20sofrem%20com%20isso>. Acesso em: 11 jun. 2022.

PÉREZ NUÑO, Antônio Enrique. *Dimensiones de la Igualdad*. 2ª ed. Madrid: Dykinson, 2007.

PÉREZ-NUÑO, Antônio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 6ª ed. Madrid: Editora Tecnos, 1999.

PERIOD, *Tax Free*. 30 states have until Tax Day 2021 to eliminate their tampon tax. **Tax Free Period**, 2021. Disponível em: <https://www.taxfreeperiod.com/>. Acesso em: 11 abr. 2023.

PÉRIVIER, Hélène. **A economia feminista**: por que a ciência econômica precisado feminismo e vice-versa. Tradução Maria Alice Doria. 1ª ed. Rio de Janeiro, 2023.

PISCITELLI, Tathiane **Direito Financeiro**. 8ª edd. São Paulo: Atlas, 2022.

PISCITELLI, Tathiane. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2022.

PISCITELLI, Tathiane. Pesquisadoras da FGV Direito SP apresentam sugestões para igualdade de gênero na reforma tributária. 2020. **FGV**. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/noticia/pesquisadoras-fgv-direito-sp-apresentam-sugestoes-para-igualdade-de-genero-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 jun. 2022.

PISCITELLI, Thatiane e outros. Tributação e Gênero. 2019. **JOTA**. 03 mai.2018, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019>. Acesso em: 04 mai. 2023.

PRESSE, France. Absorventes serão gratuitos para as estudantes na França. **GI**, 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/mundo/noticia/2021/02/23/absorventes-serao-gratuitos-para-as-estudantes-na-franca.ghtml> . Acesso em: 11 abr. 2023.

RAYA, Francisco José Carrera. **Manual de Derecho Financiero**. vol.I. Madrid: Tecnos,1993.

RIBEIRO, Cláudia Pereira. Racionalidade Limitada. in: **O que é a Análise Econômica do Direito**. RIBEIRO, Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (coord). Belo Horizonte: Forum, 2011.

ROBBINS, Lionel. **Um ensaio sobre a natureza e a importância da ciência econômica**. São Paulo: Saraiva: 2012.

ROCHA, Isabelle. **Tributação e Gênero**: como o Imposto de Renda Pessoa Física afeta as desigualdades entre homens e mulheres. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 104-105.

RODRIGUEZ, Leah. *Malaysia Finally Lifts 'Tampon Tax' on Menstrual Hygiene Products*. **Globalcitizen**, 2018. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/malaysia-lifts-tampon-tax-menstrual-hygiene/#:~:text=The%20Customs%20Department%20site%20confirms,as%20%E2%80%9Cmiscellaneous%20manufactured%20articles.%E2%80%9D&text=Previously%2C%20only%20545%20general%20goods,the%20sales%20and%20service%20tax>. Acesso em: 10 abr. 2023.

RODRIGUEZ, Leah. The UK has officially eliminated the 'Tampon Tax'. **Globalcitizen**, 2021. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/uk-eliminates-tampon-tax-period-poverty/>. Acesso em: 1 abr. 2023.

ROJAS, Vanessa Vargas. *Las Claves de la Campaña que convirtió a Columbia em el primer país de la region libre de impuestos a toallas higiénicas y tampones*. **Feminismos**, 2019. Disponível em: <https://fes-minismos.com/las-claves-de-la-campana-que-convirtio-a-colombia-en-el-primer-pais-de-la-region-libre-de-impuestos-a-toallas-higienicas-y-tampones/>. Acesso em: 1 abr. 2023.

ROVAROTO, Isabela. Nova Zelândia vai distribuir gratuitamente absorventes em escolas. **Exame**, 2021. Disponível em: <https://exame.com/mundo/nova-zelandia-vai-distribuir-gratuitamente-absorventes-em-escolas/>. Acesso em: 11 de abr. 2023.

RÜLL, David. *How to Abolish Indirect Taxes on Menstrual Hygiene Products*. **Copenhagen Business School Law Research Paper Series No. 20-28 Special issue III: Comparative Perspectives on Inequality within International Taxation**, 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3688893. Acesso em: 11 abr. 2023.

SALVADOR, Evilásio. A distribuição da Carga Tributária: quem paga a conta? In SICSÚ. João (org.). **Arrecadação** (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?). São Paulo: Boitempo, 2007.

SALVADOR, Evilásio. As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda. Brasília, 2014. p. 20. **INESC**. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wpcontent/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf. Acesso em: 05 jan. 2020.

SALVADOR, Evilasio. As Implicações do Sistema Tributário nas Desigualdades de Renda, Brasília, 2014. **INESC**. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf. Acesso em: 06 ago. 2023.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SÁNCHEZ. Maria de Lourdes. *La política fiscal con enfoque de género en países de América Latina, serie Macroeconomía del Desarrollo*, nº 217 (LC/ TS.2021/105), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021.

SANTOS, Boaventura de Souza. Os processos de globalização. In: Santos, Boaventura de Souza. **A Globalização e as Ciências Sociais**. São Paulo: Coetz, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHMIDT, Nadine; MCKENZIE, Sheena. Tampons will no longer be taxed as luxury items, after landmark German vote. **CNN**, 2019. Disponível em: <https://edition.cnn.com/2019/11/08/europe/tampon-tax-germany-luxury-item-grm-intl/>. Acesso em: 12 abr. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCOTT, Joan. **GÊNERO**: uma categoria útil para análise histórica. Tradução: Christine Rufino Dabat e Maria Betânia Ávila. Recife, 1991.

EUR-LEX. **Sexta Directiva do Conselho (77/388/CEE)** de 17 de maio de 1977 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. EUR-LEX. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>. Acesso em: 01 fev.2023.

SOUZA, L.C.G.; VERA, F.S. **Orçamento da União**: Instrumento para a Igualdade de Gênero e para o desenvolvimento. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outraspublicacoes/agenda-legislativa/capitulo-16-orcamento-da-uniao-instrumento-para-aigualdade-de-genero-e-para-o-desenvolvimento> . Acesso em: 19 jul. 2023.

STOTSKY, Janet G. *Gender Bias in Tax Systems*. **International Monetary Fund Working Papers**, 1996.

STOTSKY, Janet G. *Gender budgeting: Fiscal context and current outcomes*, 2016, p.5. **IMF**. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2016/wp16149.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023.

TAXGROUP. Tabela ICMS: Fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. 2023. **Taxgroup**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em: 29 abr. 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional**: História, Teoria e Política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

THALER, Richard H. **MISBEHAVING- A construção da Economia Comportamental**; Tradução: George Schiesng. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2018.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem ao Prof. Rui Barbosa Nogueira. São Paulo, 1984.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário**. Traduzido por: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 18, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II.

UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Traduzido por Marco Aurélio Greco. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1976.

UNESCO. **Good Policy and Practice in Health Education: Puberty Education and Menstrual Hygiene Management**. Paris, 2014. Disponível em: <http://healtheducationresources.unesco.org/library/documents/good-policy-and-practice-health-education-booklet-9-puberty-education-and> . Acesso em: 10 abr. 2023.

UNFPA; UNICEF. **Pobreza menstrual no Brasil: desigualdades e violações de direitos**. UNFPA/UNICEF. maio 2021. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/relatorios/pobreza-menstrual-no-brasil-desigualdade-e-violacoes-de-direitos>. Acesso em: 10 abr. 2023.

TERRA. ITÁLIA reduz imposto de absorventes biodegradáveis. **Terra**, 2019. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/ansa/2019/12/18/italia-reduz-imposto-de-absorventes-biodegradaveis.htm>. Acesso em: 11 de abr. 2023.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária**: da Teoria da Igualdade ao conceito da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil**: uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018. São Paulo, 2023.. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

VITTORIA, Alline Della. Dimensão Fiscal da Igualdade de Gênero: Direito Comparado e Sugestões para o Brasil, 2022. **Sinprofaz**. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/conheca-os-vencedores-do-6-concurso-de-monografias-do-sinprofaz/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

WANDERMUREM, Isadora. Cisgênero: O que é e diferenças para transgênero. **Terra**, 2023. Disponível em: <https://www.terra.com.br/nos/cisgenero-o-que-e-e-diferencas-para-transgenero,b3923516f24a767fc56fe9c2424aa305xs71zvh8.html>. Acesso em: 19 set. 2023.

WOLLSTONECRAFT, Mary. **Reivindicação dos Direitos das mulheres**. Tradução e notas de Andreas Reis do Carmo., São Paulo: Edipro, 2015.

YOUNG, Claire F. L. *(In)visible inequalities: Women, Tax and Poverty*. Ottawa Law Review, [s. l.] v. 27, n. 1, p. 99-127, 1995.

YOUNG, Iris Marion. *Justice and the Politics of Difference*. Princeton: Princeton University Press, 1990.