

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**A EXTRAFISCALIDADE SOB A PERSPECTIVA DE GÊNERO: COMO O SISTEMA
TRIBUTÁRIO PERPETUA A DESIGUALDADE ENTRE HOMENS E MULHERES**

MILLENA COELHO NASCIMENTO SILVA

Rio de Janeiro

2023/2

MILLENA COELHO NASCIMENTO SILVA

**A EXTRAFISCALIDADE SOB A PERSPECTIVA DE GÊNERO: COMO O SISTEMA
TRIBUTÁRIO PERPETUA A DESIGUALDADE ENTRE HOMENS E MULHERES**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Rio de Janeiro

2023/2

CIP - Catalogação na Publicação

C586e Coelho, Millena Nascimento Silva
A EXTRAFISCALIDADE SOB A PERSPECTIVA DE GÊNERO:
COMO O SISTEMA TRIBUTÁRIO PERPETUA A DESIGUALDADE
ENTRE HOMENS E MULHERES / Millena Nascimento Silva
Coelho. -- Rio de Janeiro, 2023.
63 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Direito Tributário. 2. Política Fiscal. 3.
Desigualdade de Gênero. I. Huckleberry, Vanessa ,
orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

MILLENA COELHO NASCIMENTO SILVA

**A EXTRAFISCALIDADE SOB A PERSPECTIVA DE GÊNERO: COMO O SISTEMA
TRIBUTÁRIO PERPETUA A DESIGUALDADE ENTRE HOMENS E MULHERES**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data da Aprovação: __/__/____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio De Janeiro

2023/2

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à minha mãe que além de me dar a vida, escolheu, apesar de todos os encargos e obrigações que advém da maternidade, dedicar-se incansavelmente à minha criação seja no acompanhamento escolar, seja no apoio e incentivo a quaisquer atividades, como as aulas de *ballet*, o que contribuiu para que eu pudesse sonhar, planejar e tentar executar qualquer coisa.

Ao meu pai por todo suporte emocional e material, além da busca incondicional em dar o melhor para mim.

Ao CEFET- Maracanã instituição que me formou enquanto indivíduo e permitiu que eu pudesse ter contato no Ensino Médio com diferentes vivências, discussões políticas, sociais, com a vida acadêmica, e, principalmente, por possibilitar o encontro com minhas amigas Beatriz Lima, Carla Oliveira e Thaís Sixe. que me acompanharam quase que diariamente nas tristezas e alegrias da vida e fazem parte do que sou hoje. Eu não seria a Millena que sou hoje sem vocês.

À Marcela Wagner e Diego Bellot por serem minha Fortaleza no último ano, por opinarem sobre tudo e realinharem trajetórias comigo quantas vezes fosse necessário.

Minha amiga Marcela, pelo apoio também incondicional e por acreditar em mim em todas às vezes que não acredito. Esse trabalho não seria possível sem todas as nossas conversas, risadas, vinhos e videochamadas.

Á Gessana Silveira, pelo aprendizado na advocacia e, principalmente, por enxergar potencial em um momento que eu não acreditava.

Ao meu melhor amigo Mateus Pompeu por ser meu companheiro de vida.

Ao meu amigo Renato Oliveira por todo zelo e cuidado e por ser meu irmão no último ano.

As amigas que a Faculdade Nacional de Direito possibilitou que eu pudesse encontrar Anny Gomes e Brenda Tavares.

À Lilo, por me mostrar a forma mais pura do amor e companheirismo.

“Em diversas culturas, meninas são criadas para tolerar dificuldade desnecessárias que estão conectadas ao senso de valor próprio delas. Como resultado, elas crescem acreditando que, como mulheres, nosso potencial de ser amada é equivalente à nossa capacidade de se sacrificar e de se colocar em segundo plano. [...] Torna-se difícil para elas parar e dizer ‘espere um pouco, por que eu também não posso ser uma pessoa com vontades, necessidades e limites?’. Obviamente, ser generosa é uma coisa adorável e o amor pode até envolver um certo nível de sacrifício, mas é triste a ideia de que para muitas mulheres isso é tudo que ele é. Em quase todas as culturas as mulheres são valorizadas pelo seu nível de entrega, de se colocar em segundo plano: ‘nossa, ela sacrificou tudo pelos filhos e pelo marido, é uma excelente mãe e esposa’. Na Nigéria, as pessoas dizem que, quando você se casa, significa que você tem outro filho, porque seu marido é, na realidade, seu filho”

Chimamanda Ngozi Adichie, no podcast How to Fail with Elizabeth Day. Tradução de Ceribelli, Marcela. Aurora: o despertar da mulher exausta / Marcela Ceribelli – Rio de Janeiro: HarperCollins, 2022.

RESUMO

O objetivo do trabalho foi o de reunir um aporte teórico relacionado ao caráter extrafiscal da tributação sob o enfoque do modelo de Estado Fiscal. A partir de tal premissa busca-se ilustrar a relação da extrafiscalidade na tributação e a potencialidade instrumental de tal conceito no âmbito da política fiscal como ferramenta para equidade de gênero no Brasil, uma vez que a questão de gênero é importante marcador para definição das posições relativas entre homens e mulheres em uma sociedade. Nessa perspectiva, este trabalho pretende analisar, do ponto de vista metodológico traçado por Janet Stotsky, como o Sistema Tributário Nacional, conforme delineado pelo Código Tributário Nacional de 1967, perpetua a desigualdade de gênero ao manter vieses implícitos de discriminação na tributação. Com efeito, optou-se pelo recorte da extrafiscalidade, enquanto modo de utilização da tributação com o objetivo de atingir fins constitucionalmente previstos no Estado Social Democrático de Direito. Os resultados da pesquisa destacaram, entre outras conclusões, que o sistema tributário brasileiro não é neutro e que a discussão sobre a relação entre tributação e gênero, com o objetivo de garantir um sistema tributário justo para todos, ainda precisa progredir.

Palavras-chave: Extrafiscalidade; Estado Fiscal; Discriminação de gênero; Política fiscal.

ABSTRACT

The objective of the work was to gather theoretical contributions related to the extrafiscal nature of taxation from the perspective of the Fiscal State model. Based on this premise, the aim is to illustrate the relationship between extrafiscality in taxation and the instrumental potential of such a concept in the context of fiscal policy as a tool for gender equity in Brazil, given that gender is an important marker for defining the relative positions between men and women in society. In this perspective, this work intends to analyze, from the methodological point of view outlined by Janet Stotsky, how the National Tax System, as outlined by the National Tax Code of 1967, perpetuates gender inequality by maintaining implicit biases of discrimination in taxation. Consequently, the focus was on extrafiscality as a way of using taxation to achieve constitutionally prescribed goals in the Social Democratic Rule of Law. The research results highlighted, among other conclusions, that the Brazilian tax system is not neutral and that the discussion on the relationship between taxation and gender, with the aim of ensuring a fair tax system for all, still needs to progress.

Keywords: Extrafiscality; Fiscal State; Gender Discrimination; Fiscal Policy.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1 – Incidência de tributos indiretos sobre métodos contraceptivos

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Cofins – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

DIU – Dispositivo intrauterino

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IST – Infecções Sexualmente Transmissíveis

IPi – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE – Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

ODSs – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

PIS – Programa de Integração Social

STF – Supremo Tribunal Federal

SUS – Sistema Único de Saúde

UBS – Unidade Básica de Saúde

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1 - CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE ESTADO FISCAL E TRIBUTAÇÃO.....	5
1.1- O Custo dos Direitos.....	8
1.2 - O dever fundamental de pagar tributos.....	10
1.3 - Funções da Tributação.....	12
1.4 - Gênero enquanto marcador de desigualdade.....	13
2 - A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988 E O ESTADO SOCIAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE LEGITIMAÇÃO.....	16
2.1 - Extrafiscalidade e Direito Tributário.....	
2.2 - Extrafiscalidade e Renúncia de Receita, Extrafiscalidade e a Função Redistributiva da Tributação.....	
2.3 - Neutralidade Fiscal.....	22
2.4 - A isonomia no artigo 150, inciso II da CRFB.....	24
3 - VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO: O VIÉS IMPLÍCITO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	31
3.1 - Como o sistema tributário contribui para manter a desigualdade de gênero.....	23
3.2 - A Tributação Indireta sobre os métodos contraceptivos.....	
3.3 - Sistema tributário progressivo em relação ao gênero.....	34
3.4 - Reforma Tributária.....	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	43

INTRODUÇÃO

As relações de gêneros se constroem e são construídas fundamentalmente por intermédio das condições fornecidas por determinado contexto sócio-histórico, geográfico e acima de tudo pela forma como a sociedade se organiza produtivamente.¹ Fato é que o gênero é um marcador de desigualdade no Brasil.

Nesse ponto, infere-se, de plano, para fins de enquadramento teórico do trabalho realizado que tal marcador da desigualdade não nos permite articular simplesmente a categoria “mulheres”, no sentido abstrato ao qual a visão liberal da emancipação feminina faz referência, mas de “mulheres trabalhadoras”, de “mulheres negras”, de “mulheres imigrantes”. Uma vez que o caráter de autorreprodução da estrutura social condiciona a desigualdade de gênero a partir de determinados pilares estruturais da sociedade tais quais classe e raça.²

Nesse sentido, a desigualdade de gênero é determinante na posição desigual de mulheres e homens na sociedade, mas seus efeitos só podem ser compreendidos se levarmos em conta que ela produz o gênero de modos diferenciados, em conjunto com outros fatores, como classe e raça.³

Para além disso, como aponta Flávia Biroli (2018), as relações de gênero são transversais a toda humanidade, de modo que repercute não somente nas mulheres, mas também nos homens. De modo que o gênero define as posições relativas entre os sexos⁴, ainda que não seja o único marcador, já que possui vínculo interseccional com os marcadores de classe, raça e sexualidade.⁵

¹ Segundo Silvia Federici, o capitalismo e a desigualdade de gênero estão intrinsecamente ligados, pois no contexto capitalista, a perpetuação geracional dos trabalhadores e a renovação diária de sua capacidade de trabalho foram transformadas em um "trabalho feminino". Este trabalho, embora muitas vezes obscurecido por sua condição não assalariada, é visto como um serviço pessoal e, até mesmo, como um recurso natural. FEDERICI, Silvia. **Calibã e a bruxa: mulheres, corpo e acumulação primitiva**. São Paulo: Elefantes, 2017.

² CARNEIRO, Sueli. **Racismo, sexismo e desigualdade no Brasil**. São Paulo: Selo negro, 2011, p.130.

³ RIBEIRO, Djamila. **Lugar de Fala. Feminismos Plurais**. Coordenação RIBEIRO, Djamila. São Paulo: Pólen, 2019.

⁴ Destaca-se que não é objetivo deste trabalho adentrar nos debates sobre o uso de “sexo” e “gênero”. Apesar de serem conceitos distintos, neste trabalho, “sexo” e “gênero” podem ser utilizados como sinônimos, uma vez que até institutos de pesquisa, como o IBGE, não fazem essa diferenciação.

⁵ BIROLI, Flávia. **Gênero e desigualdade: os limites da democracia no Brasil** / Flávia Biroli. - 1. ed. - São Paulo: Boitempo, 2018.

A realidade material assentada nos dados aponta a disparidade da condição dos gêneros no Brasil. Isso porque, ao analisarmos os dados de institutos de pesquisa acerca dos indicadores socioeconômicos em paralelo com os dados de gênero e raça, percebe-se que a pobreza no Brasil tem cor e gênero (IBGE [INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA], 2019, 2021)⁶.

Ocorre que, a despeito de tal disparidade, são objetivos fundamentais da Constituição Federal de 1988, a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, assim como a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. É assegurado, ainda, a igualdade, inclusive, de gênero por meio do princípio de isonomia e tratamento igualitário entre mulheres e homens (artigo 5, I, CRFB/1988), como direito fundamental.

Apesar de invisibilizada a existência da confluência entre gênero e política fiscal é latente, na medida em que o sistema tributário não se encontra isolado da realidade social, em que o patriarcado e o racismo são construções que estruturam a sociedade brasileira.

À vista disso, verifica-se que as relações econômicas e de poder entre os estratos sociais, no âmbito tributário não se circunscrevem apenas ao conflito Fisco *versus* contribuinte, dado que a relação Estado - Orçamento - Tributos *versus* Políticas Sociais afeta as relações econômicas e de poder que se estabelecem entre os próprios grupos e classes sociais.

Nesse contexto, estabelece-se como premissa o debate sobre a dissonância da neutralidade tributária com a capacidade dos tributos de influenciar o comportamento dos agentes econômicos e direcionar a atividade econômica para determinados objetivos desejados pelo Estado, por intermédio da extrafiscalidade.

Um exemplo disso, é que nos Estados Unidos da América, o primeiro precedente da Suprema Corte a declarar a inconstitucionalidade de uma lei por motivo de discriminação de gênero se referiu exatamente um dispositivo da legislação do imposto sobre a renda.

⁶ IBGE. Desigualdades sociais por cor ou raça no Brasil. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101681_informativo.pdf, acesso em 05/10/2023. IBGE. **Estatísticas de Gênero: Indicadores sociais das mulheres no Brasil**. 2. ed. Informação Demográfica e Socioeconômica, Estudos e Pesquisas – Informação Demográfica e Socioeconômica, n. 38. Rio de Janeiro: IBGE, 2021.

Também, historicamente, no que tange às reivindicações para equidade de gênero foi incorporada à luta sufragista no século XIX por uma justiça fiscal, como a “*no taxation without representation*”, reivindicação feita durante a revolução civil americana, quando as mulheres passaram a exigir o direito de escolher os representantes, para que então pudessem ter suas propriedades tributadas⁷.

Ressalta-se assim que não se trata de uma inovação, o tema já vem sendo denunciado por mulheres economistas e tributaristas. Um exemplo disso, é Misabel Derzi que em 1994, durante sua participação na XV Conferência Nacional da OAB, destacou que vários países ao redor do mundo já haviam implementado reformas tributárias desde a década de 1980, visando eliminar a discriminação de gênero na tributação e nos regimes previdenciários. Apontou, para tal, a urgência de harmonizar normas tributárias e previdenciárias para garantir uma proteção adequada à família, respeitando a igualdade entre os gêneros, a autonomia individual, especialmente das mulheres, e a proteção aos filhos menores. (DERZI, 1995, p. 140).⁸

Nessa perspectiva, emprega-se aqui como marco teórico o trabalho de Janet Stotsky no qual foram analisadas as reformas tributárias com uma perspectiva de gênero no fim do século XX, o que resultou na proposta de uma metodologia para analisar os vieses de gênero na tributação que aqui será utilizada.⁹

O presente trabalho tem por escopo ilustrar a relação da extrafiscalidade na tributação e a potencialidade instrumental de tal conceito no âmbito da política fiscal como ferramenta para equidade de gênero no Brasil, visto que a questão de gênero é importante marcador para definição das posições relativas entre homens e mulheres em uma sociedade. Nesse diapasão, questiona-se como a estrutura tributária pode afetar tais relações de modo a reduzir as desigualdades pré-existentes.

⁷ SOUZA, Cecília Monte Xavier de; LIMA, Amanda Gabriela Gomes de. Justiça Fiscal e Gênero: Uma análise sobre a tributação diferenciada nos bens de consumo feminino. In: MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra (Org.). **Política Fiscal e Gênero**. 1a Ed. Belo Horizonte/MG. Letramento. Casa do Direito, 2020, p. 72 - 73.

⁸ A palestra de Derzi, ocorrida em 1994, foi transcrita no artigo “A família e o direito tributário” (DERZI, 1995).

⁹ Em 1996, durante sua função como consultora do departamento de assuntos fiscais do Fundo Monetário Internacional (FMI), Janet Stotsky testemunhou as reformas tributárias em vários países, as quais visavam modificar leis que impactavam particularmente as mulheres. Nesse contexto, ela produziu “Gender Bias in Tax System” considerado o ponto inicial no campo de estudo que entrelaça tributação e gênero.

Cada um desses aspectos se conecta a um marco que serve como ponto de referência para este trabalho: Gênero, Desigualdade e Política Fiscal; com o fito de desconstituir a pretensa neutralidade epistemológica do Direito Tributário.

Nessa toada, o presente trabalho fixa como pressuposto a superação da ideia de que o direito tributário regula exclusivamente o conflito fisco *versus* contribuinte. Para tal, no primeiro capítulo será demarcada a análise do fenômeno tributário segundo a qual os tributos são elementos constitutivos do Estado como realidade institucional¹⁰ dentro de um Estado Fiscal¹¹, sendo impossível subsistir o Estado sem tributos, ou os tributos sem Estado, ou mesmo em direitos individuais sem um ou sem o outro, visto que Estado e tributação são fatos institucionais que estão sempre articulados.

Insta salientar que será empreendida a análise com base na compreensão de um sistema tributário em consonância com o Estado Social e Democrático de Direito que vai além da dimensão fiscal da tributação. De modo que se deve em sua dimensão extrafiscal, buscar a legitimidade e equilíbrio considerando as desigualdades existentes com normas que busquem reduzi-las.

Para fins de compreensão e fixação de premissas é importante que seja observado que foge do propósito do trabalho empreendido a correlação entre fatos históricos e a construção do Estado Moderno e a tributação. Apesar da importância dessas discussões para uma visão ampla da teoria política e histórica, o objetivo do presente trabalho se restringe: (ii) analisar como a estrutura tributária dentro de um Estado Fiscal pode afetar as relações de modo a reduzir as

¹⁰ A separação da realidade entre fatos brutos e institucionais foi teorizada por John Searle, em SEARLE, John. *The construction of social reality*. Free Press: 1995.” O fundamento para essas ideias é o pensamento de John Searle, segundo o qual fatos institucionais são aqueles cuja existência depende de instituições humanas, que lhe atribuem uma função que apenas as características físicas (fatos brutos) não seriam capazes de fazê-lo. Contudo, a atribuição dessa função depende de uma concordância coletiva quanto ao sentido que aquele fato passa a possuir – todos devem agir como se os fatos institucionalmente criados representassem a realidade criada também institucionalmente; trata-se de uma questão normativa, situando-se além do simples hábito. Searle cita como exemplo o dinheiro: uma nota de determinado valor apenas é vista como meio de pagamento na medida em que todas as outras pessoas do país a enxerguem como portadora de tal função.”

¹¹ Pode-se definir o Estado Fiscal como aquele que “tem nos impostos o seu principal suporte financeiro” para realizar a sua finalidade, fundada na razão pública ou razão de Estado. Em síntese, os impostos correspondem ao “preço” que os integrantes de uma sociedade organizada pagam pela liberdade e solidariedade que a caracterizam, solidariedade esta entendida como o elo e a integração de todos os participantes da sociedade ao todo coletivo. Deve-se mencionar a importância da cidadania fiscal em um contexto de Estado Fiscal, de modo que todos os membros da comunidade sejam também destinatários do dever de pagar impostos, logicamente, em conformidade com a respectiva capacidade contributiva. (NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 24, 26 e 34).

desigualdades pré-existent, por meio da extrafiscalidade; e (ii) verificar como o Sistema Tributário Nacional regido pelo Código Tributário Nacional de 1967 perpetua a desigualdade de gênero.

Sendo assim, o método a ser predominante utilizado na elaboração do trabalho será o teórico-dogmático. Parte-se de uma análise por meio de pesquisas diretas nas fontes doutrinárias de direito tributário nacionais e estrangeiras.

Para tanto, no segundo capítulo, é adotado como marco teórico condicionante o direito tributário constitucional. Por intermédio da utilização de uma metodologia hermenêutica orientada à efetivação dos princípios e valores constitucionais no Estado Social e Democrático de Direito, para exame dos princípios atrelados à instrumentalização da extrafiscalidade no manejo dos fins estatais. Por fim, será demonstrado como o Sistema Tributário Nacional, conforme estabelecido pelo Código Tributário Nacional de 1967, mantém a perpetuação da desigualdade de gênero, por meio dos vieses de discriminação de gênero que podem ser explícitos ou implícitos.

No terceiro capítulo, a partir da adoção da premissa teórica do trabalho de Janet Stotsky, relativo à possibilidade de se avaliar os sistemas tributários à luz da existência de vieses de discriminação de gênero será ilustrada a diferenciação da tributação indireta incidente sobre os itens essenciais relativos à contracepção que garantem os direitos sexuais e reprodutivos, e, como tal diferenciação representa uma discriminação implícita do sistema tributário.

Salienta-se que a escolha de focar a análise da tributação indireta sobre métodos contraceptivos, em contraposição à outras abordagens da tributação e gênero, tais como "*pink tax*"¹² ou a pobreza menstrual¹³, foi baseada na necessidade de direcionar a atenção a um elemento específico com impacto direto na equidade de gênero.

¹² "A expressão *pink tax* não se refere a um tributo discriminatório contra as mulheres. Não se trata de um imposto ou taxa, mas de um preço adicional pago pelas mulheres ao consumirem bens e serviços destinados pelas empresas produtoras ao público feminino. A expressão se refere ao fato de que é comum nos mercados consumidores que determinado produto ou serviço, que tenha como alvo o gênero feminino, possua um preço maior do que o seu correspondente destinado ao gênero-alvo masculino."

GODOI, Marciano Seabra. GUNTHER, Vitória Soares João. **Pink Tax Diagnóstico e Combate**. In: MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra (Org.). Política Fiscal e Gênero. 1a Ed. Belo Horizonte/MG. Letramento. Casa do Direito, 2020, p. 106 - 107.

¹³ "Segundo o relatório Pobreza Menstrual no Brasil: desigualdades e violações de direitos, publicados em 2021 pela Unicef, "mais de 4 milhões de meninas (38,1% do total das estudantes) frequentam escolas com a privação de [...] requisitos mínimos de higiene". Desse conjunto, há 200 mil alunas que não têm acesso a nenhum item de

Isso porque, a tributação sobre métodos contraceptivos está diretamente ligada à esfera da saúde reprodutiva e à autonomia das mulheres em suas decisões sobre reprodução¹⁴. Assim sendo, analisar as implicações tributárias desses produtos é essencial para compreender de que forma o sistema tributário pode afetar o acesso e a disponibilidade dos métodos contraceptivos. Tal escolha foi guiada pela importância e premência de explorar um aspecto que influencia de maneira direta a saúde e a autonomia das mulheres em relação à sua saúde sexual e reprodutiva.

Por fim, ainda no terceiro capítulo será analisada a possibilidade de aplicação da progressividade atrelada ao viés de gênero com o fito de estabelecer vieses de discriminação favoráveis a mulheres e as implicações da Reforma Tributária em tal contexto. Esta pesquisa propõe, sem a pretensão de esgotar o tema, desmistificar que a tributação brasileira é neutra e contribuir para o avanço na discussão acerca da relação entre tributação e gênero com a finalidade de que seja assegurado um sistema tributário justo para todas e todos.

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE ESTADO FISCAL E TRIBUTAÇÃO

A Constituição da República Federativa brasileira indica que o Estado deve ter um papel ativo na erradicação da pobreza e na eliminação das desigualdades. Trata-se de papel central do Estado Constitucional Democrático de Direito e este tem como dimensões essenciais a constitucionalidade, o sistema de direitos fundamentais e a socialidade de um sistema tributário justo, informado primordialmente pelo princípio da capacidade contributiva, com fins redistributivos, que possa ser importante instrumento para a consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, especialmente a construção de uma sociedade

higiene básica no ambiente escolar, de modo que “estão totalmente privadas de condições mínimas para cuidar da sua menstruação na sua escola” [...] O dano da ausência de políticas públicas sólidas de distribuição gratuita desses é potencializado pela alta carga tributária sobre eles incidente. Somados ICMS, PIS e COFINS, a tributação pode chegar a 25% - alíquota adequada para onerar bens supérfluos. (PISCITELLI, 2022). UNFPA, Fundo de População das Nações Unidas, UNICEF, Fundo das Nações Unidas para a Infância. **Pobreza Menstrual no Brasil: desigualdade e violações de direitos**. 2021. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maior2021.pdf, acesso em 08 abr. 2023.

¹⁴ KONDER, Carlos Nelson; DE SOUZA KONDER, Cíntia Muniz. Autonomia Reprodutiva e Novas Tecnologias no Ordenamento Brasileiro: Violações e Ameaças ao Direito a Gerar e a Não Gerar Filhos-10.12818/P. 0304-2340.2016 v69p113. **Revista da Faculdade de Direito da Ufmg**, n. 69, p. 113-132, 2016.

livre, justa e solidária (CRFB, art. 3.º, I) e a erradicação da pobreza e a marginalização e redução de desigualdades sociais e regionais (CRFB, art. 3.º, III).¹⁵

Para tal, uma das principais atividades do Estado é a atividade financeira, a qual envolve precipuamente a aglutinação dos mecanismos para obtenção de receitas pelo Estado, a sua gestão, o gasto público e o controle de toda essa atividade. Considera-se as formas de financiamento estatal, as quais repercutiram sobre o papel da tributação como fonte de custeio das despesas públicas¹⁶.

É nesse contexto que se encontra o tributo como instrumento de ação para a satisfação das necessidades coletivas mais essenciais. O estado fiscal brasileiro atua como ferramenta de conformação social, voltada aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, servindo as leis e os princípios jurídicos tributários para correção da realidade social e econômica existente, de modo que se cumpram os objetivos fundamentais da República de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

O Professor Sérgio André Rocha define¹⁷, com base no estudo do Professor da Universidade de Coimbra, José Casalta Nabais¹⁸, que há quatro modelos de Estado, da perspectiva das formas de financiamento das despesas públicas: Estado Fiscal, Estado Tributário, Estado Empresário e Estado Patrimonial¹⁹. Aponta que o Estado Fiscal é aquele financiado “essencialmente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos, e não com

¹⁵ Ricardo Lobo Torres define que “o Estado Democrático de Direito é essencialmente um Estado de Impostos. O imposto, como categoria principal dos tributos, surge com o liberalismo e o Estado de Direito e lhe é co-extensivo” TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. P. 36 -37.

¹⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.p. 21 – 25.

¹⁷ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro** / Sérgio André Rocha - Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **Da Sustentabilidade do Estado Fiscal**. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.) **Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise**. Coimbra: Almedina, 2011. P. 12.

¹⁹ “O dito Estado Tributário seria “predominantemente assente em termos financeiros, não em tributos unilaterais (impostos), mas em tributos bilaterais (taxas)”. O Estado Empresário, do qual seriam exemplos os Estados socialistas, tem sua base financeira assentada “essencialmente nos rendimentos da atividade econômica produtiva por eles monopolizada ou hegemônica”. Por fim, o Estado Patrimonial tem seu suporte financeiro decorrente, de um lado, de “receitas do seu patrimônio ou propriedade” e, de outro, dos “rendimentos da atividade comercial e industrial por ele assumida”. ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro** / Sérgio André Rocha - Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020. P.12.

base em outros tributos ou outro tipo de receita, os quais, acabam assim por ter um caráter relativamente marginal”.²⁰

É importante ressaltar que nos países do mundo ocidental predominam os chamados Estados Fiscais, cuja principal fonte de receita provém da implementação e arrecadação de tributos. Aponta Ricardo Lobo Torres em estudo clássico sobre a liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal, “o tributo é o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas”²¹.

A partir dessa definição, é possível inferir que a configuração do Estado como um Estado Fiscal implica na subsidiariedade do poder público em relação à atividade econômica, que é principalmente reservada às entidades de Direito Privado, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas. Isso decorre da garantia constitucional da subsidiariedade na atuação econômica do Estado, assegurando a liberdade dos cidadãos para se envolverem nessas atividades²². No entanto, essa liberdade traz consigo a contrapartida do dever tributário, ou seja, a obrigação de contribuir, dentro dos limites de sua capacidade econômica.

Para Sérgio André Rocha, o Brasil adota a configuração de um Estado Fiscal. Conforme delineado no artigo 173 da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988, “com exceção dos casos estipulados nesta Constituição, a intervenção direta do Estado na atividade econômica só será autorizada quando essencial para a segurança nacional ou para um interesse coletivo relevante, conforme definido por lei”²³.

O mencionado artigo estipula a subsidiariedade da intervenção econômica do Estado, preservando a liberdade dos indivíduos para se engajarem nessas atividades. Contudo, essa liberdade traz consigo o compromisso tributário, isto é, a obrigação de contribuir de acordo com

²⁰ NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos. In: _____. Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. P. 186.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. P. 37.

²² TORRES, Silvia Faber. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. P. 272 – 273.

²³ ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (Orgs.). **Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. P – 14.

sua capacidade econômica, e conforme os demais princípios constitucionais, para suportar os gastos governamentais. O sistema de financiamento estatal, conforme definido na Constituição, é predominantemente baseado em tributos, não sendo previstas fontes não tributárias relevantes para a obtenção de receitas públicas.

Nesse cenário do Estado Fiscal, o tributo é percebido como o custo da liberdade. A contribuição tributária dos cidadãos possibilita ao Estado atender suas demandas financeiras, enquanto proporciona ao cidadão a liberdade para suas atividades econômicas.

Nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres:

“Cuida-se, no Estado Fiscal de Direito, da liberdade individual. Recorde-se que no Estado Patrimonial florescia a liberdade estamental, com a tripartição do poder impositivo e com a reserva das imunidades e privilégios pelo clero e pela nobreza. No Estado de Polícia a liberdade é do príncipe e conduz à centralização do poder tributário e à crítica às imunidades e aos privilégios. No Estado Fiscal, afirma-se a liberdade individual: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão: permite-se que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica de preço da liberdade. O imposto, item mais importante da receita do Estado Fiscal, é, por conseguinte, uma invenção burguesa: incide sobre a riqueza obtida pela livre iniciativa do indivíduo, mas nos limites consentidos pelo cidadão.”²⁴

O Estado Fiscal desempenha um papel central no contexto do Estado Social e Democrático de Direito, uma vez que os tributos constituem um ônus compartilhado por todos os integrantes de uma comunidade organizada, em troca de vivermos em uma sociedade fundamentada nos princípios de liberdade e solidariedade.

A liberdade não é considerada apenas em um sentido formal, mas é vital para garantir condições concretas e, mais especificamente, circunstâncias econômicas que favoreçam o desenvolvimento da liberdade em um ambiente onde a igualdade de oportunidades é oferecida para todos.

De maneira análoga, a igualdade não se limita à sua manifestação formal, mas engloba uma vertente "material", assegurando uma distribuição justa das oportunidades reais, especialmente no que se refere ao acesso a ocupações e empregos, propiciando, assim, uma distribuição equitativa da riqueza entre os menos privilegiados²⁵.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. P. 109-110.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 110.

Nesse contexto, o direito tributário tem por finalidade fornecer receitas para a manutenção da estrutura estatal, porém, é importante ressaltar que esse não é o único objetivo perseguido pela tributação. Isso porque, a tributação, igualmente, funciona como instrumento de implementação do modelo de Estado criado pelo direito.²⁶

Nessa toada, em Estados que garantam direitos sociais tais como educação, saúde e cultura aos seus cidadãos, por exemplo, a tributação tem também o papel de possibilitar políticas públicas que garantam esses direitos. Assim, contemporaneamente, o direito tributário funciona, a um tempo, como garantidor material do Estado e instrumento para a efetivação de um Estado Democrático e Social de Direito.

Assim, o tributo se configura como parte da fiscalidade, em que a arrecadação está intrinsecamente ligada aos custos dos direitos, como as despesas necessárias incorporadas ao orçamento anual, visando assegurar os Direitos Fundamentais delineados na Constituição. Por contrapartida, a extrafiscalidade representa a utilização pelo Estado, da modulação do tributo, para fomento e realização de direitos através de certos estímulos, sendo a norma tributária um agente impulsionador de comportamentos desejados tanto pelo Estado quanto pela sociedade.

À vista de tais considerações, verifica-se que o desenho institucional do Estado confere à tributação um papel adicional e conectado ao financiamento da estrutura administrativa: o de realizar os próprios objetivos do Estado²⁷. Um exemplo disso é a figura dos tributos extrafiscais, por exemplo, cuja finalidade primeira não é a de prover receitas para a administração, mas sim obter a realização de certos fins que a Constituição elenca como necessários e essenciais.

1.1 - O Custo dos Direitos

Considerando que os objetivos do Estado influem na determinação da tributação, compreendida enquanto instrumento para realização dos fins estatais. Cumpre esclarecer que todos os direitos, independentemente de sua complexidade ou simplicidade, implicam em

²⁶ Cf. SILVA, José Afonso da. **Os tributos no quadro do Direito**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v.124, p. 1-14, 1976. P. 14.

²⁷ PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário** / Tathiane Piscitelli. –2. Ed. Ver., atual. E ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 28.

custos que inevitavelmente se refletirão no orçamento público. Assim, é fundamental reconhecer que para garantir cada direito ao cidadão, é essencial contar com uma estrutura estatal e os custos a ela associados.

Há um custo inerente aos direitos que são outorgados aos cidadãos. Como exposto por Flávio Galdino, “o ‘gratuito’, em termos de prestações públicas, não existe. Nenhuma prestação pública é gratuita”²⁸. Não são apenas os direitos positivos que requerem custos estatais, visto que nos Estados Fiscais o suporte de todas as atividades públicas depende de financiamento por meio da coleta de tributos.

Uma vez apontado que o Estado Brasileiro é um Estado Fiscal, cujo financiamento para suas atividades depende da arrecadação tributária, e considerando que os custos dos direitos fundamentais necessitam dessa tributação para serem atendidos, surge a tese introduzida no Brasil pelo Professor José Casalta Nabais: o dever de pagar impostos é um dever constitucional ou fundamental²⁹. Ocorre que reconhecer esse dever é apoiar um determinado tipo de intervenção estatal.

Diante disso, o imperativo fundamental de pagar tributos decorre da natureza fiscal e do propósito instrumental de arrecadar receitas para financiar o Estado. Essa é, em essência, a finalidade típica da tributação: obter recursos.

Contudo, é crucial ressaltar que a arrecadação tributária é sempre um meio para um fim. Os tributos não são cobrados pelo ato de arrecadar em si, mas sim em virtude dos gastos necessários para sustentar as atividades estatais.

Determinar a distribuição dos recursos orçamentários entre diferentes políticas públicas, embora seja um processo fundamentalmente político, não está isento de análise e supervisão jurídica, uma vez que essa alocação possui critérios estabelecidos pela Constituição. A

²⁸ GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não Nascem em Árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. P. 346.

²⁹ Como observa Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, “o dever fundamental de pagar impostos, no âmbito do Estado Fiscal, exerce o papel de assegurar as liberdades econômicas e o direito de propriedade, na medida em que ele permite ao estado que exerça as tarefas a ele incumbidas sem se apropriar dos meios de produção, e sem a necessidade de atuar como agente econômico ativo e não apenas em caráter de subsidiariedade ou como agente meramente regulador da economia” MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **A Igualdade e o Dever Fundamental de Pagar Impostos no Direito Constitucional Brasileiro**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017. P. 95.

compreensão de que os direitos implicam custos promove uma maior conscientização sobre a responsabilidade inerente a essas escolhas públicas e à estruturação dos gastos do Estado.

Desse modo, a escolha pública entre quais direitos sociais alocar recursos envolve inevitavelmente um conflito de valores a ser resolvido no âmbito político administrativo³⁰. Controlar os gastos públicos e dar o adequado tratamento às receitas auferidas pelo Estado é, sem dúvida, uma das principais formas de efetivação dos direitos fundamentais, uma vez que todo direito tem um custo. Dado que o papel do fisco contemporâneo transcende a atividade arrecadatória e assim deve ser enfatizado.

1.2 - O dever fundamental de pagar tributos

O professor José Casalta Nabais, em sua obra "O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contribuição para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo", destaca a importância essencial do dever de pagar impostos, originado da escolha constitucional intrinsecamente ligada à natureza fiscal dos estados contemporâneos. No entanto, esse dever fundamental é implícito, decorrente das estruturas constitucionais do Estado de direito, suas responsabilidades e seu papel na economia, bem como dos direitos fundamentais, dos componentes constituintes do Estado Fiscal e das limitações específicas.

Nesse contexto, o autor aponta a adequada inclusão do imposto no rol de deveres fundamentais para a manutenção da comunidade politicamente organizada. Contudo, ressalta que a definição justa de seu conteúdo e alcance está condicionada à compatibilidade com os direitos fundamentais e aos limites próprios de configuração do Estado Fiscal.

Do lado do Estado, o dever fundamental “consubstancia-se na atribuição ao legislador de um poder – o poder tributário (ou fiscal) para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico”³¹. Essa atribuição é conferida pela constituição, onde reside o poder tributário originário, a fonte primeira da soberania fiscal do estado. Não obstante, isso não significa poder ilimitado, pois, como poder jurídico, deve ser exercido nos termos e nos limites das normas jurídicas (constitucionais) que o estabelecem.

³⁰ GALDINO, Flávio. Op. cit. p. 345.

³¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Op. cit., p. 269.

A função legislativa tributária, mediante a qual a soberania fiscal é levada a efeito, deve, portanto, observar as limitações constitucionais ao poder de tributar:

“Em primeiro lugar, o poder de criar impostos é um poder constitucional, já que a sua titularidade há-de resultar da constituição [...]. Para além deste aspecto, relacionado com a sua titularidade, o poder tributário, como não podia deixar de ser, apresenta-se fortemente modelado na sua fisionomia material pela constituição. Isto é, o seu exercício há-de decorrer dentro de uma trama de princípios constitucionais que o limitam fortemente, os quais visam manter a estadualidade dos nossos dias dentro de um quadro tolerável. Por outras palavras, o poder tributário tem necessariamente por fundamento jurídico a constituição, em cujo conteúdo normal se integra a fixação dos centros de um tal poder e o quadro de princípios materiais em que o mesmo pode ser exercido”³².

No que se refere à ordem econômica, a Constituição, no artigo 170, estipula que esta deve ser "fundamentada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa", com o objetivo de garantir uma vida digna para todos, seguindo princípios de justiça social e orientações como a propriedade privada e sua função social, a livre concorrência e a proteção do consumidor, a redução das disparidades sociais, a promoção do pleno emprego e o "exercício livre de qualquer atividade econômica, sem a necessidade de autorização de órgãos públicos".

Já no artigo 173, reforça o princípio da subsidiariedade do Estado no âmbito econômico, ao determinar que, salvo nos casos previstos na própria Constituição, "a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será admitida quando necessária para garantir a segurança nacional ou atender a relevantes interesses coletivos".

A partir dessas diretrizes e princípios, observa-se que a Constituição de 1988 delineou um cenário em que a liberdade de mercado é, assim, o padrão, atendendo ao requisito externo que caracteriza o Estado Fiscal. É evidente assim que a Constituição busca equilibrar a liberdade econômica com a responsabilidade social, reservando, inclusive, espaços para a intervenção direta e regulatória do Estado brasileiro. No entanto, subsistem como princípios-chave de nossa ordem econômica as noções de subsidiariedade na atuação estatal e de liberdade econômica dos particulares.

³² NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Op. cit., p. 301.

À luz das estruturas constitucionais de 1988 relacionadas aos domínios político-federativo, social, econômico, financeiro e tributário, assim como das interações entre essas estruturas, é possível inferir a existência de um direito fundamental implícito de contribuir com impostos e contribuições de seguridade social de forma não retributiva. No contexto das interações recíprocas com os direitos fundamentais dos contribuintes, moldado pelas limitações impostas pela Constituição ao poder de tributar, esse dever pode ser interpretado de acordo com os preceitos da Constituição de 1988.

Sob essa perspectiva, o dever fundamental de pagar tributos representa uma decorrência de sua função fiscal, de sua finalidade instrumental na arrecadação de receitas para o financiamento do Estado. Essa é a finalidade típica e essencial da tributação: arrecadar. Importante notar que a arrecadação tributária é sempre um meio para um fim. Os tributos não são cobrados pelo ato de arrecadar em si, mas sim em função das despesas necessárias para financiar a atividade estatal.

1.2 - Funções da tributação

Considerada a problemática discutida na seção anterior, percebe-se que, além da função de arrecadação para custear o Estado Democrático de Direito, os tributos no âmbito do Estado Fiscal servem como instrumentos para alcançar outras finalidades de relevância constitucional. Nesse contexto, torna-se essencial abordar as funções desempenhadas pela tributação.

Para tanto, discorre-se sobre a ligação essencial entre a prática da tributação e a importância de os métodos tributários refletirem o modelo de Estado que se busca estabelecer e preservar - o Estado Social e Democrático de Direito, conforme preconizado pela Constituição. O direito tributário atua simultaneamente como defensor material do Estado³³ e como meio para sua concretização.

³³ Sobre o tema: “Em verdade, o tributo se revelará instrumento de democratização do Estado e ainda é, como objeto do direito, elemento fundamental de configuração do Estado democrático” (Cf. SILVA, José Afonso da. Os tributos no quadro do Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 124, p. 1-14, 1976. p. 14). No mesmo sentido e, especificamente, sobre o papel do direito tributário na correção da desigualdade de gênero, confira-se breves considerações em: PISCITELLI, Tathiane. **Um direito tributário para 2021**. Fio da Meada, Valor Econômico, dez/2020.

Isso porque o tipo de Estado exerce influência nas maneiras e nas razões para impor encargos aos indivíduos, moldando, dessa maneira, a concepção do direito tributário. Dependendo da estruturação do Estado e dos seus aspectos institucionais (se liberal, intervencionista, social), haverá impactos diretos nos métodos e fundamentos da tributação. Importante salientar que essas justificativas não são elementos externos ou pré-jurídicos.³⁴

Resta claro, portanto, que o desenho institucional do Estado atribui à tributação um papel adicional e interligado à sua função inicial: o de alcançar os próprios objetivos estatais. Isso é evidente nos tributos extrafiscais, cujo propósito principal não é apenas gerar receitas para a administração, mas sim atingir determinados propósitos essenciais indicados pela Constituição.

O intento deste item foi apresentar dois objetivos centrais relacionados ao exercício da tributação, qual seja: (i) o fornecimento de recursos para a constituição do Estado; e (ii) a garantia de realização do Estado Democrático de Direito. Tal contexto é suficiente para justificar o elemento central do argumento aqui despendido de que a arrecadação tributária é sempre instrumental. Não se cobra tributos pela arrecadação em si mesma, mas em função dos gastos exigidos para o financiamento da atividade estatal.

1.3 - Gênero enquanto marcador de desigualdade

As mulheres desempenham um papel fundamental na manutenção da força de trabalho, um produto essencial para a reprodução do sistema econômico capitalista. Destaca-se que elas desempenham esse papel não apenas por meio do parto e dos cuidados com a casa e as crianças - os futuros trabalhadores -, mas também ao fornecerem serviços físicos, emocionais e sexuais aos trabalhadores assalariados, permitindo-lhes retornar ao trabalho diariamente (FEDERICI, 2019).

“... por trás de toda fábrica, de toda escola, de todo escritório, de toda mina, há o trabalho oculto de milhões de mulheres que consomem sua vida e sua força em prol

³⁴ Como aponta Marina Soares Marinho, “o Estado necessita da arrecadação tributária para se financiar. Mesmo que intervisse no mínimo na ordem social, garantindo ‘apenas’ a segurança da propriedade privada, ainda assim haveria gastos a serem cobertos por meio da arrecadação de tributos. A ideia é de que se o Estado serve a todos, deve ser custeado por todos também. E diante dos preceitos que guiam o Estado Democrático de Direito, esse custeio deve ser dividido equitativamente” (MARINHO, Marina Soares. **As Funções da Tributação**. Belo Horizonte: Letramento, 2019. P. 157).

da produção da força de trabalho que move essas fábricas, escolas, escritórios ou minas.” (FEDERICI, 2019, p. 68).

Neste capítulo, pretende-se analisar o gênero enquanto marcador de desigualdade e como a extrafiscalidade deveria agir por meio dessas características para atingir finalidades não somente arrecadatórias, mas também os valores constitucionais, principalmente, a de isonomia perante homens e mulheres.

No artigo “*(In)visible Inequalities: Women, Tax and Poverty*”, Claire F. L. Young (1995)³⁵ busca examinar o impacto do sistema tributário canadense sobre as mulheres com o objetivo de demonstrar exemplos de tratamento desigual em comparação com os homens. Para tanto aponta que a discriminação de gênero é claramente perceptível ao examinarmos as isenções fiscais. Young (1995, p. 104) propõe uma avaliação de quem se beneficia desses créditos fiscais e, mais importante ainda, de quem não se beneficia.

Observa-se que ao optar por isentar ou tributar uma base tributária específica, ou ao implementar gastos tributários através de deduções ou restituição de créditos, as decisões tomadas não são neutras e afetam homens e mulheres de forma diferenciada, frequentemente prejudicando as mulheres em favor dos homens.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) entidade composta por países-membros que se dedicam à promoção de padrões internacionais abrangendo questões econômicas, financeiras, comerciais, sociais e ambientais, lançou relatório intitulado 'Tax Policy and Gender Equality' (OCDE, 2022)³⁶.

O referido relatório tem como o objetivo investigar como os países estão incorporando a igualdade de gênero em suas políticas tributárias, ao mesmo tempo que examinam os preconceitos tanto implícitos quanto explícitos nos sistemas tributários de cada nação, com o fito de reduzir a discriminação com base no gênero e garantir a participação econômica das mulheres, objetivos fundamentados na Declaração Universal dos Direitos Humanos e nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs).

³⁵ YOUNG, Claire F. L. **(In)visible inequalities: Women, Tax and Poverty**. Ottawa Law Review, [s. l.] v. 27, n. 1, p. 99-127, 1995.

³⁶ OECD. **Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches: Overview**. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-andgender-equality_b8177aea-en. Acesso em: 17 fev. 2023

Este estudo se baseou nas respostas fornecidas pelos países participantes do questionário, totalizando 43 nações, incluindo o Brasil, que são membros da OCDE, do G20 e de outros fóruns internacionais. O relatório enfatiza que as decisões sobre quais bases tributárias serão mais ou menos sobrecarregadas não são imparciais e estão sujeitas a vieses de gênero.

O relatório da OECD (2022) destacou a importância de examinar os efeitos da tributação nas mulheres, reiterando que é uma questão de justiça, promoção da igualdade e desenvolvimento econômico. O estudo reafirma a literatura ao mostrar que a tributação não é imparcial e afeta de forma específica as mulheres.

Além disso, a pesquisa reforça que a tributação mais baixa sobre renda, patrimônio e capital, em contraste com uma tributação mais elevada sobre o trabalho e o consumo, resulta em uma carga tributária maior para as mulheres do que para os homens. A análise do relatório revela que o Brasil se distancia da maioria dos países pesquisados nesse aspecto.

Nos capítulos anteriores houve um esforço em demonstrar o viés da extrafiscalidade como princípio do Estado Democrático de Direito na medida em que se faz instrumento hábil e necessário na realização dos valores constitucionais. Como foi dito, os tributos são instrumentos utilizados pelo Estado na tentativa de materializar os ditames constitucionais, portanto, originariamente, podemos dizer que os objetivos constitucionais ensejam o caráter extrafiscal de algumas normas tributárias e os próprios princípios constitucionais limitam-nas.

O ordenamento jurídico constitucional do Brasil tem como meta a redução das disparidades sociais e a eliminação da discriminação com base em gênero e raça. No entanto, sua estrutura tributária é regressiva e impacta de maneira desigual homens e mulheres, assim como pessoas brancas e negras.

Insta salientar que os estudos tributários, de maneira geral, deixam de contemplar uma análise aprofundada sobre o impacto do gênero e da raça nas disparidades fiscais. Isso acarreta uma lacuna na compreensão de quem é mais afetado pela tributação regressiva, com destaque para as mulheres negras. Essa invisibilidade resulta na falta de respostas adequadas diante do problema estrutural e amplo da desigualdade no Brasil.

A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988 E O ESTADO SOCIAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE LEGITIMAÇÃO

A construção do Estado constitucional e social perpassa a consolidação de um projeto democrático distinto do liberalismo clássico. Este último se refere à garantia da liberdade política para uma parte dos cidadãos e ao respeito às regras do jogo. Contudo, a proposta é uma democracia substantiva, que demanda a realização da igualdade entre os cidadãos na efetiva distribuição tanto do poder econômico quanto do poder político³⁷.

A partir desse marco orientador, viabilize-se uma compreensão da tributação como instrumento de transformação, intrinsecamente vinculada à equação receitas-despesas e orientada para um viés equitativo pautado pela matriz tributária adotada pela Constituição. Apesar disso, verifica-se a vinculação de tributaristas pátrios a uma perspectiva teórica de caráter positivista e formalista que impede a correta apreensão da atividade tributária como elemento integrante do fenômeno financeiro do Estado.

Diante da necessidade de justificação do Estado e da base para o exercício de suas atribuições, pode-se afirmar que a legitimidade do Estado social está ancorada no eficaz cumprimento de sua função promocional. Essa legitimidade é alcançada somente quando o Estado social desempenha regularmente suas responsabilidades constitucionais, que incluem a efetiva realização e proteção dos direitos fundamentais. Nessa perspectiva, a extrafiscalidade emerge como um instrumento significativo para validar o próprio Estado social.

Assim, é crucial compreender que a extrafiscalidade não deve ser vista apenas como uma consequência da tributação; ao contrário, é um conjunto de práticas, ações e instrumentos financeiros e tributários essenciais para validar o próprio Estado social. Essa abordagem que considera apenas os efeitos da tributação como extrafiscais, em oposição à fiscalidade e restrita aos resultados das normas tributárias, é resultado da separação teórica entre direito tributário e direito financeiro, buscando formalizar categorias específicas nesse âmbito do direito. As

³⁷ Como observa Guilherme Pereira Dolabella Bicalho, “dessa forma, pensamos que discursos conservadores profusamente divulgados no Brasil sobre a alta incidência da carga tributária ou a inépcia do Estado social encontram-se dissociados do pacto político fundamental que rege, na atualidade, a sociedade brasileira. São, inequivocamente, vozes que ecoam o Brasil pré-moderno do trabalho escravo e do oligarquismo prenhe de privilégios; fantasmas do Brasil moderno em que a distribuição das riquezas ocorreriam apenas após o crescimento do bolo, escondendo o fato de que seu recheio já havia sido apropriado pelas elites nacionais” BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014. P. 181.

tentativas de purificar o direito tributário através de uma visão jus positivista mostraram-se consideravelmente prejudiciais à sua concepção como um instrumento de justiça.

Para tanto, consideramos a extrafiscalidade não apenas como um efeito secundário da atividade tributária, mas, sim, como a perspectiva funcional do tributo e elemento de legitimação do Estado social. Em outras palavras, o tributo passa a ter a característica de ser um instrumento de transformação social, adquirindo uma funcionalidade diretamente relacionada à eficácia vertical e horizontal dos direitos fundamentais. Além disso, o uso intencional dos instrumentos tributários alinhados a uma política fiscal baseada nos princípios do mínimo existencial, cooperação e solidariedade aponta para a convergência da extrafiscalidade com a concepção de justiça redistributiva inerente ao Estado social.³⁸

Tal atribuição somente será adequada e eficazmente assegurada mediante a utilização de instrumentos extrafiscais pautados pelo equilíbrio fiscal, transparência e publicidade inerente à responsabilidade fiscal, promovendo-se uma contínua avaliação entre a receita arrecadada e a despesa necessária a esse desiderato.

2.1 - Extrafiscalidade e Direito Tributário

Conforme desenvolvido nos termos alhures em que pese o tributo ser um instrumento apto a gerar receita para o Estado, há outras finalidades além da meramente arrecadatória. O Estado, no intuito de fazer valer os princípios e garantias constitucionais, pode se utilizar da imposição ou exoneração de tributos como instrumento apto a incentivar ou coibir certas condutas de seus destinatários, repercutindo efeitos em várias áreas da sociedade.

Nessa toada, a extrafiscalidade traduz-se:

“conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não da obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preferem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos seus destinatários,

³⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

desincentivando-os, neutralizando- os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contém medidas de política econômica e social”.³⁹

Portanto, a extrafiscalidade implica na geração de efeitos diversos, como as funções indutoras, simplificadoras e distributivas da norma tributária, indo além da simples arrecadação. É relevante observar que, de certa forma, todos os tributos possuem, em maior ou menor grau, elementos de fiscalidade e extrafiscalidade.

Assim, mesmo um imposto essencialmente extrafiscal, como o imposto de importação (II), que visa principalmente o controle do mercado interno para proteger a indústria nacional, possui um caráter fiscal, pois arrecada (fiscalidade). Cada tributo pode apresentar traços tanto de fiscalidade quanto de extrafiscalidade de forma simultânea.

Apesar de a extrafiscalidade estar incorporada nas normas de incidência tributária, é notável que ela é amplamente predominante nas regras de desoneração, onde exceções ao princípio da tributação geral são estabelecidas. As regras de desoneração de natureza extrafiscal visam principalmente gerar efeitos econômicos, administrativos e sociais.

Como exemplos dessa influência, os dispositivos constitucionais, tais como o artigo 170, incisos VIII e XI, e o artigo 179 da Constituição Federal de 1988, estabelecem a busca pelo pleno emprego e o tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte. Isso se baseia no entendimento de que as empresas de pequeno porte têm uma considerável influência sobre o mercado de trabalho, impulsionando a geração de empregos e estimulando a produção.

Assim, foi promulgada a Lei n.º 9.317/96, que define um regime tributário privilegiado para as microempresas e empresas de pequeno porte, instituindo o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES. Dessa forma, é possível identificar em todo o ordenamento jurídico normas com caráter extrafiscal que visam alcançar finalidades constitucionais.

Portanto, a extrafiscalidade não é apenas concebida como um elemento de indução de comportamentos dos agentes econômicos, mas também como um instrumento fundamental para práticas transformadoras da atual estrutura tributária. Ela desempenha um papel crucial na

³⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Almedina: Coimbra, 1998. p. 630.

legitimação do Estado social brasileiro, garantindo as condições necessárias para a promoção, realização e universalização dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Brasileira de 1988.

O viés epistemológico de predomínio da dogmática e do positivismo jurídico no momento atual e, por conseguinte, sua profunda crítica⁴⁰, em certa medida, deram forma a uma lógica cognitivo-instrumental do direito voltada para a análise de concepções abstratas (ideal de pureza), estruturadas de maneira sistemática em uma estrutura organizada (ideal de ordem) e aplicáveis por meio de critérios de imputação (ideal de clareza)⁴¹.

O estudioso do direito não tem como principal objetivo a avaliação dos elementos da realidade subjacente. Sua função é compreender as "formas" jurídicas e aplicá-las segundo uma lógica racional de adequação ou inadequação. Essa abordagem levou os juristas a abraçarem a ideia da purificação extrema do direito, evitando questões complexas relacionadas à política, moral ou economia. A busca por esse ideal máximo de pureza e ordem restringiu a ciência do direito a uma análise predominantemente estrutural, colocando a norma jurídica e o ordenamento jurídico no centro de suas preocupações, seja de uma perspectiva estática ou dinâmica.

Cumprе salientar que a utilização de regras de incidência com finalidade extrafiscal, normalmente com um fim indutor de comportamento, apresenta alguma perplexidade uma vez que, como apontado pelo Professor da USP, Luís Eduardo Schoueri, mesmo “que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação”.⁴²

⁴⁰ Tércio Sampaio Ferraz Jr. (2011, p. 59) empreende uma contextualização histórico-funcional da dogmática jurídica: “Como vimos, o saber jurídico é mais amplo que um estrito saber dogmático. No entanto, sobretudo no último século e até meados deste, vem prevalecendo a ideia de que o direito-ciência é constituído de teorias sobre os ordenamentos jurídicos vigentes e suas exigências práticas. Em conformidade com isso havia e há a ideia de que o direito-objeto deste conhecimento é basicamente um fenômeno de disciplina social sob a forma repressiva, punitiva. Essas idéias reproduzem, na verdade, uma concepção da sociedade típica do século XIX. [...] Na verdade, a chamada ciência (dogmática) do direito, sendo uma sistematização do ordenamento e sua interpretação, suas ‘teorias’ chamadas, no conjunto, de ‘doutrina’, são antes complexos argumentativos, e não teoria no sentido zetético, isto é, sistemas de proposições descritivas que, de um lado, compõem um conjunto lógico de termos primitivos, não observáveis [...]”

⁴¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Função Social da Dogmática Jurídica**. São Paulo: Max Limonad, 1998. P.205

⁴² SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 16.

Isso se deve ao fato de que, ao analisarmos os tributos mencionados nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição Federal, que são, respectivamente, os impostos da União sobre a importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, percebemos que, embora sejam denominados impostos extrafiscais, apresentam potencialidade intrínseca de extrafiscalidade. Isso ocorre porque, por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Renda (IR) não diferem substancialmente em relação ao seu propósito fiscal.

Isso se dá porque a Constituição Federal não estipula que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) deva ser predominantemente direcionado a fins extrafiscais ou que tenha uma função arrecadatória secundária. Na verdade, um regime específico é estabelecido para o IPI, o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Exportação (IE) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), permitindo que também sejam utilizados para outros propósitos.

Ressalta-se a possibilidade de modificação das alíquotas desses tributos por meio de decreto, atendidas condições e limites estabelecidos em lei, conforme o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal e ao regime especial de eficácia das mudanças legislativas que agravam a situação dos contribuintes, conforme previsto no § 1º do artigo 150 da Constituição Federal. Contudo, esse fato não lhes retira a função fiscal, uma vez que esses tributos podem ser utilizados para fins exclusivamente arrecadatórios, bem como para uma finalidade extrafiscal.

2.2. Extrafiscalidade e Renúncia de Receita, Extrafiscalidade e a Função Redistributiva da Tributação

Na esfera da renúncia de receita, a extrafiscalidade apresenta sua faceta mais complexa. Uma vez que um dos fundamentos do sistema tributário é o princípio da generalidade, que é um subprincípio do princípio da isonomia. Esse princípio preconiza que todos que se encontrem na mesma condição devem pagar o mesmo tributo.⁴³

⁴³ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 56.

A renúncia de receita, concretizada por meio da concessão de benefícios fiscais que proporcionam tratamentos tributários mais favoráveis, será considerada legítima apenas se estiver alinhada à realização de algum objetivo constitucional significativo. Como aponta o Professor da USP, Humberto Ávila:

“Ao analisar o princípio da isonomia, o aplicador da igualdade, ou quem pretenda sê-lo, deve, em primeiro lugar, demonstrar o suporte constitucional de validade da finalidade escolhida. Não é qualquer finalidade que pode ser objeto de promoção, mas uma finalidade cuja persecução seja constitucionalmente prescrita. Essa demonstração deve ser feita mediante a indicação do suporte expresso ou implícito cujo significado basta, porém, a demonstração de que a finalidade está prevista. Isso seria facilmente realizável, dada a ambiguidade de finalidades constitucionalmente previstas. É preciso algo a mais.

É necessário que o aplicador da igualdade demonstra que a finalidade eleita não está indiretamente excluída (quer pela definição da hipótese material de incidência do tributo por meio da pré-exclusão de determinadas medidas de comparação, quer pela definição da medida de comparação que deve ser adotada para o tributo especificamente considerado), nem colide com aquela finalidade predeterminada pela regra de tributação ou pelo regime jurídico constitucional estabelecido relativamente à obrigação tributária objeto de instituição.”⁴⁴

Existem situações em que a Constituição Federal estabelece um propósito explícito que autoriza tratamentos tributários diferenciados. É o caso, por exemplo, da superação das desigualdades regionais, que não apenas é um dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro (artigo 3º, III), mas também está presente em outros dispositivos constitucionais, como os artigos 43, 165, §7º e 170, VII.

Em outros cenários, no entanto, a fundamentação constitucional para a concessão de um benefício fiscal requer uma interpretação mais complexa. Isso ocorre, por exemplo, com as desonerações relacionadas à realização de grandes eventos esportivos, representando um propósito implícito.

A dificuldade de controle dos gastos tributários, ou seja, da renúncia de receita fiscal, põe em evidência importantes discussões a respeito da sua ineficiência como instrumento de intervenção do Estado com finalidade indutora.

Para além disso, ao examinar a “dimensão de redistribuição” dos tributos, Marina Soares Marinho argumenta que:

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 68-69.

“o fato de o Estado Tributário se caracterizar como redistribuidor é a linha mestra que conecta as funções da tributação. Todas elas, em alguma medida, irão atender ao desiderato social-redistribuidor do Estado. O produto da arrecadação deve financiar as políticas de redistribuição: a interferência do Estado na Economia deve servir ao bem comum (e o bem comum demanda redistribuição) e mesmo a simplificação deve gerar e manter um ambiente de confiança, essencial para a cooperação.”⁴⁵

É evidente que a legitimidade das ações estatais redistributivas decorre dos objetivos primordiais da República Federativa do Brasil, conforme uma interpretação constitucional do Direito Tributário. Isso se deve ao fato de que, além de preconizar uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I), a Constituição Federal estabelece a meta de "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (inciso III do artigo 3º).

Nesse sentido, as ações voltadas para a redistribuição de renda e riqueza na sociedade são implementadas por meio das decisões de gastos públicos, que são direcionadas por alocações orçamentárias, dentro dos limites da função fiscal da tributação. Portanto, existe um gasto público, respaldado constitucionalmente, que deve ser financiado por receitas tributárias. No entanto, não se trata de utilizar a arrecadação de impostos para uma intervenção direta do Estado na economia ou na sociedade.

2.3 - Neutralidade Fiscal

O princípio da neutralidade fiscal, considerado um pilar fundamental do sistema tributário, possui uma natureza principalmente jurídico-econômica, sobretudo no que diz respeito à arrecadação de receitas pelo Estado Fiscal. Seu conceito tem evoluído ao longo do tempo, embora a importância desse princípio permaneça como guia para o Estado no contexto tributário, especialmente na formulação da política fiscal⁴⁶ correspondente.

⁴⁵ MARINHO, Marina Soares. Op. cit., p.203.

⁴⁶ A influência do princípio da neutralidade na elaboração de política fiscal, a partir da sua correlação com outros princípios, especialmente a igualdade e a capacidade contributiva, é assim resumida por ZILVETI: “a neutralidade milita em prol da coerência do sistema jurídico” (Fernando Aurelio ZILVETI, “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, in *Direito Tributário Atual*, 19, Dialética, 2005, p. 25). A respeito das possíveis diferenças conceituais da neutralidade fiscal na democracia e da busca pelas melhores definições e opções políticas a partir da perspectiva do bem-estar social, merece leitura o artigo de John P. FORMBY, W. James SMITH e Paul D. THISTLE, “On the Definition of Tax Neutrality: Distributional and Welfare Implications of Policy Alternatives”, in *Public Finance Quarterly*, vol. 20, n. 1 (1992), p. 3-23. Deve-se ressaltar, ainda, que a política fiscal varia conforme a realidade econômica e social de cada país. A título de exemplo, países mais pobres e em desenvolvimento apresentam um menor resultado financeiro decorrente da tributação sobre a renda, isso porque a maior parte da população não auferia recursos suficientes e não apresenta capacidade tributária para arcar com o pagamento do imposto. Já os países desenvolvidos têm boa parte de sua receita fiscal advinda da tributação sobre os rendimentos, pois há uma maior homogeneidade da própria população no tocante aos rendimentos recebidos. A respeito das diferenças entre as políticas fiscais dos países, verificar

Se na concepção liberal clássica ou ortodoxa defendia-se a ideia de uma neutralidade fiscal absoluta⁴⁷, atualmente é evidente a relativização desse conceito. Isso se dá a partir do reconhecimento de que os impostos sempre terão algum tipo de impacto no comportamento dos agentes econômicos, tornando a tributação completamente neutra uma impossibilidade.

Além disso, a tributação, mesmo que cause distorções no mercado, pode ser o meio mais eficaz para corrigir certas falhas do mercado e direcionar comportamentos que estejam alinhados com o interesse coletivo, especialmente no contexto contemporâneo de um Estado regulador.

Cita-se, por exemplo, a fiscalidade verde e as normas tributárias voltadas para influenciar comportamentos, como o aumento das alíquotas de tributação sobre açúcar e refrigerantes para combater a obesidade, conhecidas como "impostos sobre alimentos prejudiciais à saúde"⁴⁸.

Além disso, é comum encontrar maior tributação sobre produtos como tabaco e bebidas alcoólicas em alguns sistemas tributários. Também é válido mencionar a concessão de incentivos fiscais às empresas para promover a inovação e aumentar os investimentos em pesquisa e desenvolvimento de novos bens e serviços. Todos esses exemplos ilustram o uso de benefícios fiscais respaldados pela extrafiscalidade.

SANDFORD, Cedric, Why tax systems differ – A comparative study of the political economy of taxation, Fiscal Publications, Great Britain, 2000.

⁴⁷ Segundo Natercia Sampaio Siqueira, “(...) o estado fiscal burguês realizou-se sob a neutralidade do liberalismo econômico, caracterizada pelos seguintes postulados: mínima interferência no mercado; garantia de propriedade; a iniciativa privada enquanto liberdade individual. A exação tributária não se prestaria a políticas de distribuição de riquezas, de controle e direção da economia ou de estímulo ou desestímulo a hábitos culturais, o que contrariaria os três postulados acima enumerados. Antes, o imposto justificar-se-ia nos exatos lindes do custeio das despesas estatais necessárias à paz social. Ou seja, a tributação se legitimaria enquanto suficiente ao cumprimento, pelo Estado, das funções de segurança e estabilidade que lhe foram atribuídas pela sociedade burguesa.” (SIQUEIRA, Natercia Sampaio, *Tributo, Mercado e Neutralidade no Estado Democrático de Direito*, Livraria e Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012, p. 39).

⁴⁸ PEÃO, Gustavo Frederico Ribeiro; ALVES, Ângela Limongi Alvarenga. **Tributação e Extrafiscalidade de Alimentos com Altas Quantidades de Açúcar: Análises A Partir do Princípio da Seletividade e Impactos Sobre a Gestão Pública: Analysis From The Principle Of Selectivity And Impacts On Public Management.** Revista Internacional de Debates da Administração & Públicas-RIDAP, v. 5, n. 1, p. 278-301, 2020.

Constata-se, portanto, que o viés absoluto do princípio da neutralidade fiscal, que defendia a manutenção inalterada, pela tributação, da situação anterior dos contribuintes para evitar distorções no mercado, está relativizado nos tempos atuais.

Antônio Carlos dos Santos⁴⁹ defende que todas as modalidades de tributação acarretam distorções, e o mesmo se aplica aos benefícios e incentivos fiscais. Partindo desse princípio, o autor continua argumentando que, em uma análise inicial voltada para a formulação da política fiscal, a preocupação com a neutralidade está relacionada à seleção dos impostos (e das técnicas tributárias) que causem menos distorções.

No contexto atual, interpreta-se o princípio da neutralidade conforme enfatizado por Schoueri. Quando se identifica uma falha estrutural ou de mercado, a intervenção do Estado para corrigi-la não deve ser considerada ineficaz; pelo contrário, essa intervenção pode resultar em ganhos de eficiência⁵⁰.

A intervenção do Estado ao induzir comportamentos dos agentes econômicos não apenas é uma realidade prevalente, mas também se revela de extrema importância para alcançar o interesse público na complexidade da era pós-moderna. Isso influencia o princípio da neutralidade fiscal, cujo conteúdo necessita se adaptar aos desafios da contemporaneidade.

Sendo assim, rejeita-se a noção de neutralidade tributária absoluta, promovendo, em contrapartida, uma perspectiva funcional e proativa. Essa abordagem é capaz de impulsionar a alteração dos cenários econômicos e sociais, visando alcançar os objetivos expressos na Constituição. Para esse fim, faz-se uso de instrumentos de extrafiscalidade e indução de comportamentos⁵¹.

⁴⁹ SANTOS, Antônio Carlos dos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 355.

⁵⁰ Destaca o autor, ainda, a insubsistência e o equívoco da relação de causa-efeito por vezes atribuída como necessária e obrigatória entre o tributo e a ineficiência econômica, como se a imposição tributária sempre acarretasse ineficiência no sistema econômico. Aduz que não é inevitável a “deadweight loss” por conta do tributo, ao contrário, afirma que “se por meio do tributo se tornar possível a correção de uma falha de mercado, então o tributo gerará maior eficiência na economia”. (SCHOUERI, Luís Eduardo, “Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 145).

⁵¹ SCHOUERI, Luís, **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**, Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 88.

2.4 - A isonomia no artigo 150, inciso II da CRFB

A igualdade tornou-se um valor central no direito constitucional contemporâneo, tal princípio faz parte da tradição constitucional desde as primeiras declarações de direitos, sendo incorporado nos catálogos constitucionais desde o período do constitucionalismo de base liberal-burguesa.⁵²

De acordo com José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, “o princípio da igualdade é um dos princípios estruturantes do sistema constitucional global, conjugado dialeticamente as dimensões liberais, democráticas e sociais inerentes ao conceito de Estado de direito democrático e social”⁵³, tal como (também) o é o Estado projetado pela Constituição Federal brasileira, de 1988.

Na Constituição Federal de 1988, a igualdade recebeu evidente destaque em diversas partes do texto constitucional. Isso se inicia no Preâmbulo, onde a igualdade, juntamente com a justiça, e o valor de uma sociedade pluralista e sem preconceitos, constituem os pilares centrais da ordem jurídico-constitucional.

Para além disso, a igualdade se manifesta no texto constitucional, tanto como princípio estruturante do próprio Estado Democrático de Direito quanto como norma que impõe tarefas ao Estado. Nesse contexto, é suficiente mencionar o que está disposto no art. 3.º, que, dentro dos objetivos fundamentais (especialmente nos incisos III e IV), enumera a redução das desigualdades regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou qualquer outra forma de discriminação.

É importante fazer uma distinção, na medida do possível, entre uma cláusula geral de igualdade, referindo-se a um direito geral de igualdade, e manifestações específicas que se relacionam a determinados grupos de pessoas ou circunstâncias. Isso inclui a igualdade entre homens e mulheres, entre filhos concebidos dentro ou fora do casamento, proibições especiais de discriminação nas relações de trabalho, igualdade de acesso e permanência na escola, bem

⁵² SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de direito constitucional** / Ingo Wolfgang Carlet, Luiz Guilherme Marinoni, Daniel Mitidiero. - 10. ed. - São Paulo; Saraiva Educação, 2021. 1568p.

⁵³ Cf. CANOTILHO, J.J Gomes; Moreira, Vital. Constituição da República Portuguesa anotada, p. 336-337.

como normas que impõem políticas de ações afirmativas para compensar desigualdades factuais.

Considerando a estrutura constitucional positivada no Brasil, é possível afirmar que o princípio da igualdade abrange pelo menos três dimensões: (a) proibição do arbítrio, de forma que tanto diferenciações sem justificação razoável baseadas nos valores constitucionais são vedadas, quanto é proibido tratar de maneira igual situações manifestamente desiguais; (b) proibição de discriminação, ou seja, evitar diferenciações baseadas em categorias meramente subjetivas; (c) obrigação de tratamento diferenciado para compensar desigualdades de oportunidades, implicando a eliminação, pelo Poder Público, de desigualdades de natureza social, econômica e cultural.

Do ponto de vista dos contribuintes, a concretização do princípio da isonomia se efetua mediante a observância de pelo menos dois dispositivos constitucionais relevantes: a disposição geral sobre igualdade no âmbito tributário, estabelecida no artigo 150, inciso II da Constituição; e o tratamento tributário vantajoso para determinados contribuintes, como as micro e pequenas empresas, assim como as cooperativas, conforme disposto nos artigos 146, inciso III, alíneas c e d, e no artigo 179, todos da Constituição.

De acordo com o artigo 150, inciso II da Constituição, é proibido aos entes da Federação estabelecer "tratamento discriminatório entre contribuintes que estejam em situação semelhante, sendo vedada qualquer diferenciação com base na ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da nomenclatura jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Portanto, deduz-se que a discriminação no âmbito tributário é aceitável apenas quando os contribuintes não estão em uma situação equivalente; ou seja, em circunstâncias em que exista uma justificativa para um tratamento diferenciado, sem que essa justificativa esteja relacionada à ocupação profissional e função desempenhada pelos contribuintes e, adicionalmente, sem ligação à denominação jurídica de seus rendimentos, títulos ou direitos.

Conforme aponta Celso Antônio Bandeira de Mello, a discriminação só seria juridicamente aceitável se houver uma justificativa racional que esteja em conformidade com os valores constitucionais.

Um exemplo de tratamento tributário diferenciado que não viola o princípio da isonomia é a isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme estabelecido pela Lei nº 8.989/1995. Essa isenção é destinada a pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, inclusive menores de 18 anos, ao adquirirem automóveis de fabricação nacional. A finalidade dessa isenção é proporcionar maior mobilidade para as pessoas com deficiência, contribuindo para uma maior dignidade em sentido amplo.

Paralelo a isso, é notável uma desproporção significativa entre o número de propostas legislativas que utilizem o direito tributário como uma ferramenta viável para mitigar a desigualdade de gênero, criando disposições favoráveis às mulheres. Portanto, a desigualdade de gênero e raça presente no Brasil serve como catalisador para a discriminação por meio do sistema tributário, cuja principal fonte de financiamento é o consumo de bens e serviços.

VIESES DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO: O VIÉS IMPLÍCITO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme desenvolvido nos capítulos anteriores, em consonância com a metodologia desenvolvida por Janet Stotsky um dos critérios de avaliação dos sistemas tributários é em relação à presença de vieses implícitos e explícitos de discriminação de gênero. Como relata a Autora, os vieses implícitos, são mais desafiadores de identificar e não derivam exatamente de uma discriminação manifesta, dado que se trata de "estruturas sociais e comportamentos econômicos que tendem a afetar homens e mulheres de maneiras distintas"⁵⁴.

Nessa toada, no artigo intitulado "Tributação e Gênero"⁵⁵, redigido por mulheres especialistas em tributação, fundadoras do comitê executivo do WIT (Women in Tax), Janet Stotsky por meio do trabalho "Gender Bias in Tax Systems", categoriza as discriminações de gênero de um sistema tributário da seguinte forma:

⁵⁴ STOTSKY, Janet G., **Gender Bias in Tax Systems** (September 1996). IMF Working Paper n.º 96/99. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=882995>, acesso em: 08 abr. 2022.

⁵⁵ Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Raquel Preto, Betina Grupenmacher, Catarina Rodrigues, Daniela Silveira Lara, Fernanda Ramos Pazello e Renata Correia Cubas. Tributação e Gênero. JOTA. São Paulo, mai. 2019. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019#sdfootnote14sym> – Acesso em 23/03/2021.

“O preconceito de gênero pode assumir formas explícitas e implícitas. Os vieses explícitos são disposições específicas da lei ou regulamentos que identificam e tratam homens e mulheres de forma diferente. As formas implícitas são disposições da lei e regulamentos que, devido a arranjos sociais e comportamento econômico típicos, tendem a ter implicações diferentes para os homens do que para as mulheres” (STOTSKY, 1996, p. 1).

De fato, o debate em questão surge da constatação de que o sistema tributário pode amplificar as desigualdades de gênero já existentes. Os vieses explícitos, como sugere a própria designação, derivam da violação da igualdade formal, ao impor um tratamento tributário distinto para homens e mulheres.

Em relação aos impostos sobre mercadorias, Stotsky (1996, p. 12) destaca que, embora não haja uma discriminação explícita baseada no gênero, pois as alíquotas não variam com base no sexo do comprador, tais impostos não são neutros em relação ao gênero, dado que podem conter preconceitos implícitos.

Já quanto a discriminação implícita nos impostos de valor agregado, Stotsky explica como esse viés se manifesta na seleção dos bens que terão alíquotas reduzidas ou zeradas:

“Há muitas maneiras pelas quais o viés implícito pode se manifestar em um IVA ou outro imposto sobre consumo de base ampla. Uma forma é através da escolha da cobertura do imposto de base ampla. Esses impostos, embora tenham a intenção de tributar uma ampla definição de consumo, normalmente fornecem isenções ou tributação reduzida em algumas formas de consumo. Por exemplo, sob um IVA típico, certos bens podem ser isentos e outros com alíquota zero ou tributados com alíquota reduzida. [...] A questão é se esse tratamento preferencial induz algum viés implícito nesses impostos” (STOTSKY, 1996, p. 13).

Outro tema que ilustra a existência de vieses implícitos é o debate relacionado com a tributação das pensões alimentícias no Supremo Tribunal Federal, na ADI 5422. A ação ajuizada pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família, IBDFAM, buscava o reconhecimento da inconstitucionalidade da tributação do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de pensão alimentícia.

As linhas de raciocínio apresentadas pelo IBDFAM argumentam que a tributação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre a pensão alimentícia: (i) não está em conformidade com o evento que gera o tributo, dado que a natureza jurídica dos alimentos e seus propósitos não permitem classificar a pensão alimentícia como renda ou ganho de qualquer

tipo; e (ii) viola a dignidade humana, a garantia do mínimo necessário para subsistência, o direito à alimentação e a proibição do bis in idem na tributação.

Conforme a legislação vigente na época, o alimentante tinha o direito de deduzir integralmente o valor pago como pensão alimentícia da base de cálculo do imposto de renda. Por outro lado, o responsável pelo sustento dos filhos era obrigado a incluir esses montantes em sua renda tributável se desejasse usufruir das deduções referentes a dependentes.

Assim sendo, a mãe, que é contribuinte do IRPF, enfrentará mais uma desvantagem, pois terá que pagar o IRPF sobre a pensão alimentícia recebida, o que resultará na redução do valor devido à inclusão desse montante na sua base de cálculo. Portanto, confirma-se a hipótese de que a tributação do IRPF sobre a pensão alimentícia prejudica mais as mulheres do que os homens, evidenciando-se como uma forma de desigualdade de gênero no sistema tributário.

Pode-se concluir que o alimentante, ao calcular o imposto de renda, não considera todas as despesas feitas em prol do alimentado. Enquanto isso, o alimentado precisa pagar imposto de renda sobre a pensão alimentícia recebida, e muitas vezes esse valor é incluído no cálculo da declaração de quem é responsável por ele. Adicionalmente, observa-se que a pessoa responsável pelo alimentado pode deduzir apenas uma parte dos custos incorridos ao longo do ano.

Essa regra estabelece uma discriminação implícita de gênero, pois a maioria dos pagadores de pensão alimentícia no Brasil são homens, sendo eles os principais beneficiários da dedução legal.⁵⁶

3.1 - Como o sistema tributário contribui para manter a desigualdade de gênero

O Global Gender Gap Report, elaborado pelo Fórum Econômico Mundial, uma organização sem fins lucrativos que realiza encontros anuais em Davos (Suíça) desde 2006, busca integrar diversas dimensões da desigualdade de gênero. Este relatório considera quatro pilares fundamentais: saúde e sobrevivência, educação, participação econômica e

⁵⁶ Em 2020, os homens deduziram em suas declarações R\$15,28 bilhões em relação à pensão alimentícia, enquanto nas declarações entregues por mulheres essa rubrica foi de R\$390 milhões. BRASIL, Ministério da Economia, Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, CETAD. Grandes Números IRPF, Ano-calendário 2020, exercício 2021..., cit., p.3.

oportunidades, e empoderamento político. Cada um desses pilares é avaliado por meio de uma série de indicadores⁵⁷.

A pontuação varia de zero a 1, sendo mais próxima de 1 quanto mais próximo o país está da igualdade de gênero. Na edição de 2022, o Brasil ocupou a 94ª posição entre 146 nações, registrando uma queda em sua colocação desde 2020, quando estava no 92º lugar. Ao comparar o desempenho por regiões, o Brasil apresenta um dos piores índices na América Latina e Caribe, ficando à frente apenas de Belize e da Guatemala entre os 22 países avaliados.

Quando discutimos desigualdade de gênero, há agravantes no contexto brasileiro que não podem ser ignoradas. As mulheres continuam sendo minoria na política e em cargos de liderança, apesar de representarem a maioria na sociedade. Conforme levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), a média mensal de rendimento das mulheres no mercado de trabalho brasileiro é 21% inferior à dos homens. Enquanto os homens alcançam R\$3.305 de rendimento médio mensal, as mulheres registram R\$2.909. Essas informações foram obtidas a partir da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PnadC) realizada pelo IBGE durante o terceiro trimestre de 2022.⁵⁸

Mesmo nos setores em que as mulheres predominam, seus salários são, em média, inferiores. Nos serviços domésticos, onde as mulheres ocupam aproximadamente 91% das vagas, os salários são 20% mais baixos em comparação aos dos homens. Conforme dados do Dieese, a maioria dos lares brasileiros têm mulheres como chefes: dos 75 milhões de domicílios, 50,8% (38,1 milhões de famílias) são liderados por mulheres. Em contraste, as famílias com chefia masculina somam 36,9 milhões (49,2%). Entre as mulheres chefes de família, 21,5 milhões são negras (56,5%) e 16,6 milhões são não negras (43,5%), conforme os dados do terceiro trimestre do ano passado.

Diante de tais dados verifica-se que a influência da divisão sexual do trabalho é clara, pois atribui aos homens a esfera do trabalho produtivo, assalariado e reconhecido, enquanto

⁵⁷ <https://www.weforum.org/reports/global-gender-gap-report-2022>.

⁵⁸ O Censo Demográfico, realizado a cada década, representa a pesquisa mais crucial do país, sendo uma fonte vital de dados para as ciências sociais e políticas públicas em geral. Ele oferece o retrato mais preciso da realidade brasileira, incluindo suas desigualdades, condições de vida da população, insegurança alimentar, habitação e saúde. Contudo, lamentavelmente, o Censo não foi conduzido em 2020 devido à pandemia de covid-19, e também não ocorreu em 2021 devido ao drástico corte de 96% no orçamento do IBGE, sendo chamado de 'apagão de dados no país': <https://www.brasildefato.com.br/2021/04/12/apagao-de-dados-sem-o-censo-nos-estaremos-navegando-no-escuro-diz-pesquisadora>. Acesso em: 18 maio 2022.

reserva às mulheres a esfera do trabalho reprodutivo, não remunerado e frequentemente subvalorizado⁵⁹. Diante disso, os dados empíricos no Brasil confirmam que o trabalho não remunerado de cuidado continua sendo, em sua maioria, uma responsabilidade das mulheres. Isso, sem dúvida, repercute de maneira significativa na participação delas no mercado de trabalho e, conseqüentemente, em sua autonomia econômica.

Essas situações refletem a desigualdade de gênero no Brasil e, simultaneamente, contribuem para mantê-la. Isso ocorre porque o sistema tributário brasileiro coloca uma carga mais pesada sobre os indivíduos com menor capacidade contributiva, dada a concentração da tributação no consumo.

Segundo os dados mais recentes da Receita Federal do Brasil, em 2021, a tributação sobre bens e serviços foi responsável por 44,02% da arrecadação tributária, a tributação da renda, por sua vez, contribuiu com 23,92%.⁶⁰ Com efeito, o resultado desse cenário é o fato que a tributação sobre o consumo é inerentemente regressiva da perspectiva econômica, ou seja, é proporcionalmente mais gravosa para os mais pobres, que são tributados na integralidade de suas rendas por ocasião do consumo de bens e serviços essenciais.

Observa-se que as mulheres são mais afetadas pelas consequências socioeconômicas dessas desigualdades. Mesmo que os homens tenham uma renda mais alta, possuem menos responsabilidades domésticas. Além disso, paradoxalmente, os homens recebem o dobro de isenções nos rendimentos em comparação com as mulheres.

Dessa forma, ao questionarmos quem são os grupos mais vulneráveis socialmente e, conseqüentemente, os mais afetados por um sistema tributário intrinsecamente injusto, percebe-se que a discriminação tributária tem conotação racial e de gênero. Mulheres negras e pardas são as mais impactadas pela regressividade, pois estão predominantemente nas faixas salariais mais baixas, enquanto no topo da hierarquia estão homens brancos, que se beneficiam diretamente de políticas tributárias que optam por tributar menos o capital, o patrimônio e a riqueza, o que resulta em um sistema tributário regressivo, injusto e desconectado com os princípios constitucionais.

⁵⁹ BIROLI, Flávia, Op. Cit.

⁶⁰ BRASIL, Ministério da Economia, Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, CETAD. Carga Tributário no Brasil, 2021. Análise por tributos e base de incidência.

Nesse cenário, não se leva em consideração a capacidade contributiva de cada indivíduo. Em relação ao consumo de bens e serviços, com poucas exceções de benefícios fiscais, a alíquota é fixa e igual para todos os consumidores.

Verifica-se, assim, o viés discriminatório implícito, dado que decorre do cenário econômico e social no qual as mulheres estão inseridas e não propriamente de uma diferenciação direta imposta pela legislação, ou seja, trata-se de uma consequência da regressividade, como oneramos mais os pobres e os mais pobres são as mulheres, estamos onerando mais as mulheres.

Sobre o tema, Danielle Victor Ambrosano aponta:

“[...] o que se verifica é que as características do sistema tributário regressivo, como ocorre no caso brasileiro, que tributa mais o consumo do que a renda, bem como possui uma tributação sobre a renda que onera mais, proporcionalmente, quem ganha menos, por não contar com uma progressividade de fato de suas alíquotas e apresentar distorções como a isenção dos livros e dividendos, impulsionam a desigualdade também na perspectiva de gênero e raça e dão o alerta de que tais desigualdades devem ser combatidas não apenas via despesa pública, mas também através de uma justiça fiscal na receita.”

À vista disso, infere-se que o modelo de tributação brasileiro prejudica as mulheres ao incidir mais sobre o consumo e tributar menos a renda e o patrimônio. Conforme mencionado, os lares chefiados por mulheres gastam mais com despesas essenciais, enquanto os lares chefiados por homens gastam mais com aquisição de bens.

As mulheres também enfrentam desvantagens em comparação aos homens devido à sua condição biológica. Dado que produtos relacionados à fisiologia feminina, como absorventes menstruais e itens ligados à gestação, são mais tributados do que seus equivalentes masculinos⁶¹, conforme será explorado no próximo item.

⁶¹ Como observa Luiza Machado no inédito estudo realizado acerca da tributação indireta de bens de uso feminino “A própria CRFB/88, no art. 7º, IV, apresenta em quais categorias se encontram os produtos essenciais, dentre elas destacamos saúde, vestuário e higiene. Buscou-se, a partir dessas constatações, investigar as alíquotas tributárias incidentes sobre os produtos relativos a essas categorias mencionadas, ligados à fisiologia feminina, aos direitos sexuais, ao trabalho reprodutivo ou utilizados no cuidado de crianças, idosos e enfermos. De acordo com a literatura analisada, esses produtos essenciais, ligados a condições fisiológicas, à saúde e à higiene deveriam ser tributados de forma coerente com o princípio da seletividade. Todavia, a realidade encontrada foi oposta: esses produtos essenciais de uso obrigatório ou predominante feminino contam com alíquotas iguais ou superiores a de produtos supérfluos, sem qualquer justificativa normativa para esse tratamento tributário dispare.” DE OLIVEIRA MENEZES, Luiza Machado et al. **Tributação e desigualdades de gênero e raça: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina**. 2023.

Pode-se inferir, portanto, que apesar da existência de estudos sobre tributação e gênero no Brasil e em outras nações por várias décadas, o Estado brasileiro ainda não realizou reformas para eliminar ou diminuir os preconceitos de gênero presentes na tributação.

3.2 - A Tributação Indireta sobre os métodos contraceptivos

As políticas nacionais de saúde voltadas especificamente para as mulheres começaram a surgir no Brasil nas primeiras décadas do século XX. Desenvolvida na década de 1960, a pílula anticoncepcional ao oferecer às mulheres um meio mais seguro de controle da natalidade, a pílula assegurou, como resultado, uma liberdade e autonomia sexual que repercutiram em diversas esferas sociais, inclusive no mercado de trabalho dado que representou um marco significativo na história da emancipação sexual feminina.

Isso se deve ao fato de que, juntamente com outros métodos contraceptivos, a pílula anticoncepcional proporcionou às mulheres a capacidade de adiar a maternidade, controlar o tamanho da família ou até mesmo optar por não ter filhos, através de um planejamento familiar mais eficaz.

Fato é que o acesso irrestrito das mulheres aos meios contraceptivos assegura a fruição dos direitos sexuais reprodutivos e deve ser assegurado como uma ferramenta de política pública voltada para promoção de igualdade de gênero. Uma vez que as políticas públicas devem se empenhar não apenas em fortalecer as conquistas das mulheres no âmbito social, mas também em diminuir as disparidades de gênero que surgem a partir delas.

Nesse sentido, o acesso aos métodos contraceptivos é um elemento crucial de uma política pública voltada para enfrentar a desigualdade de gênero. É amplamente reconhecido que a igualdade de gênero, um objetivo fundamental em nossa sociedade conforme estabelecido constitucionalmente, implica igualdade também na esfera sexual. Importante destacar que, no âmbito da política de planejamento familiar regida pela Lei n.º 9.263/96, o Sistema Único de Saúde (SUS) disponibiliza de forma gratuita diversos métodos anticoncepcionais à população.

No que diz respeito aos métodos de prevenção, as "camisinhas" masculinas, conhecidas como preservativos, são distribuídas gratuitamente pelo Sistema Único de Saúde (SUS) nas

Unidades Básicas de Saúde (UBS) em sua forma genérica e são amplamente acessíveis à população. Quanto aos métodos contraceptivos femininos, o Programa de Planejamento Familiar do Brasil (PFPB) oferece quatro tipos de anticoncepcionais com descontos de até 90%. Adicionalmente, o DIU de cobre é inserido gratuitamente pelo SUS após avaliação médica.

No entanto, considerando a relevância dos métodos contraceptivos no planejamento familiar, especialmente considerando que a responsabilidade pelos cuidados familiares recai majoritariamente sobre as mulheres, é fundamental implementar uma política pública que, além da distribuição gratuita, assegure a desoneração tributária sobre os métodos contraceptivos.

Assim sendo, os itens contidos na Tabela 1 são fundamentais para assegurar os direitos sexuais e reprodutivos, englobando preservativos (masculinos e, em princípio, também os femininos), pílulas anticoncepcionais, dispositivo intrauterino (DIU) hormonal e dispositivo intrauterino (DIU) de cobre.

PRODUTO	IPI	PIS/COFINS	ICMS	TOTAL
Preservativos - NCM 4014.10.00	0%	9,25%	18%	→ 27,25%
Pílulas anticoncepcionais e DIU hormonal - NCM 3006.60.00	0%	12%	18%	→ 30%
DIU de cobre - NCM 9018.90.99	5,2%	9,25%	18%	→ 32,45%

Ocorre que, no caso dos contraceptivos femininos com a classificação fiscal NCM 3006.60.00, que abrange certos tipos de pílulas anticoncepcionais e o dispositivo intrauterino hormonal (DIU de progesterona), não disponibilizados pelo SUS, esses produtos podem ser sujeitos a uma tributação de até 30%.

Paralelamente é importante destacar que os preservativos comerciais e os medicamentos para tratar a disfunção erétil usufruem de benefícios fiscais que não se estendem aos anticoncepcionais femininos. Enquanto os preservativos de marca estão sujeitos a uma

tributação máxima de 9,25% e o "Viagra" pode alcançar uma tributação de 18%, a maioria das pílulas anticoncepcionais e o DIU hormonal, que possuem uma eficácia contraceptiva superior à das camisinhas, podem enfrentar uma alíquota de até 30%, quase três vezes maior.

Nesse sentido, a discriminação de gênero é claramente visível ao analisar as isenções fiscais, dado que a tributação sobre pílulas anticoncepcionais é três vezes maior que a de preservativos, e até o “Viagra” tem benefícios tributários que não são aplicados aos produtos femininos. É importante frisar que ao decidir isentar ou tributar uma determinada base tributária, ou ao implementar gastos tributários por meio de deduções ou restituição de créditos, as decisões tomadas não são neutras e impactam homens e mulheres de maneiras distintas.

Com efeito, no que se refere ao ICMS dos métodos contraceptivos, a redação do art. 155, § 2º, III, afirma que o imposto "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (BRASIL, 1988). Derzi (1989) e Piscitelli (2022) argumentam que, na verdade, a seletividade deve ser obrigatoriamente aplicada também ao ICMS, posição corroborada por Regina Helena Costa. (2019, p. 443-444):

“Entendemos, com a devida licença dos que pensam diversamente, que as expressões são equivalentes, não traduzindo, no caso do imposto estadual, uma mera faculdade para a adoção da seletividade, já que a noção de “direito faculdade” é própria do direito privado. De outro lado, todo “poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever. Dessarte, a regra é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS.”

É incontestável que os preservativos masculinos são produtos cruciais e merecem receber incentivos fiscais, principalmente por serem o único método de prevenção das infecções sexualmente transmissíveis (ISTs). No entanto, o tratamento tributário favorável aplicado às camisinhas masculinas comerciais, reconhecendo-as como bens essenciais, deve igualmente ser estendido aos contraceptivos femininos. Isso é fundamental para assegurar a autonomia da mulher no planejamento familiar e preservar seus direitos sexuais e reprodutivos.

É evidente, assim, a diferença dos tributos que incidem nos bens destinados à contracepção de mulheres, o que representa uma forma de desigualdade de gênero uma vez que as isenções fiscais não são voltadas para os itens essenciais femininos, entendidos como bens usados exclusivamente por mulheres.

3.3 - Sistema tributário progressivo em relação ao gênero

A progressividade é um dos pilares fundamentais do Direito Tributário, sendo considerada um mecanismo de justiça fiscal e um meio para atingir o princípio da capacidade contributiva, conforme estipulado no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB)⁶².

No artigo “Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco” (1989), Derzi (1989, p. 151) esclarece que a locução "sempre que possível" não representa uma opção facultativa, mas sim um mandamento que indica que somente diante de uma impossibilidade é que o legislador deixará de adotar a personalização conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A autora ressalta que o princípio da capacidade contributiva, em sua acepção negativa, proíbe a diferenciação tributária entre indivíduos em situações semelhantes. Já em sua acepção positiva, tal princípio impõe ao legislador o dever de compreender as discrepâncias econômicas para graduar a tributação de maneira adequada. (DERZI, 1989, p. 150).

É importante ressaltar que na perspectiva do Sul Global a tributação indireta possui destaque nos sistemas tributários, exercendo, por consequência, um peso significativo na vida das mulheres. Um exemplo disso é no que diz respeito à relação entre regressividade tributária e desigualdade de gênero, Derzi (2014) aborda o programa brasileiro de transferência de renda, o Bolsa Família⁶³, indicando que são os próprios beneficiários dessa política que, em última instância, acabam financiando o programa.

“O sistema tributário brasileiro é regressivo e exatamente aqueles cidadãos dotados de mais baixa renda suportam-lhe injustamente a carga. Se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos.

⁶² De acordo com Misabel Derzi (1989), o princípio da igualdade, disposto no art. 5º da CRFB/88, manifesta-se no campo tributário na forma do princípio da capacidade contributiva, disposto no art. 145 § 1º, da Constituição: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988). o princípio descrito no art. 145, parágrafo 1º, embora fundamentado na capacidade econômica, é flexível e demanda que, em comparação, a legislação promova uma justiça tributária. Isso significa estabelecer obrigações tributárias equitativas para todos, mais leves para aqueles em situação econômica mais vulnerável e mais substanciais para aqueles com maior capacidade contributiva (DERZI, 1989, p. 150).

⁶³ Lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004.

Esse deveria ser o marco a adotar como parâmetro. Esse deveria ser o limite a respeitar em que, abaixo dele, a assistência social do programa Bolsa Família seria irreversível” (DERZI, 2014, p. 49).

Diante da dificuldade de graduar o imposto sobre consumo levando em consideração a capacidade financeira do consumidor, a Constituição define o princípio da seletividade para esses impostos indiretos, sempre que possível (DERZI, 1989, p. 151).

Nesse cenário, na tributação indireta, a avaliação da capacidade econômica deve ocorrer "não na produção, mas no consumo, ou seja, na expressão de riqueza evidenciada pela aquisição do produto" (DERZI, 1989, p. 155). O Estado utiliza a seletividade para isentar ou aplicar alíquotas reduzidas a produtos essenciais, enquanto aumenta as alíquotas para produtos considerados supérfluos.⁶⁴

Nesse íterim Tathiane Piscitelli (2022, p. 313) aponta:

“[...] independentemente das características próprias do sujeito passivo (relacionadas com nível de renda, por exemplo), a tributação será mais gravosa nos casos de consumo de bens supérfluos e mais benéfica para as situações de consumo de bens essenciais. Trata-se de agregar maiores critérios de justiça à tributação proporcional e garantir a igualdade dos pontos de partida.”

Para além disso, Derzi (1989) e Regina Helena Costa (2019) indicam que o parâmetro para graduar a tributação considerando o que é essencial está ancorado no conceito de salário-mínimo estabelecido pela CRFB/88: "[...] capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social" (art. 7º, IV) (BRASIL, 1988).

Piscitelli (2022) enfatiza que o princípio da capacidade contributiva não deve limitar-se aos impostos, sendo aplicável a todos os tributos. Para a autora, não existe obstáculo em reconhecer a relevância da capacidade de contribuição para todos os tributos, uma vez que a equidade fiscal é essencial para o Estado Democrático de Direito conforme estabelecido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88).

A autora afirma que, além da doutrina, esse também tem sido o entendimento da jurisprudência. Isso porque o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso

⁶⁴ A CRFB/88 estabelece que a seletividade deve ser aplicada ao IPI (art. 153, § 3º, I).

Extraordinário 573.675, decidiu pela constitucionalidade das alíquotas progressivas na contribuição para custeio de iluminação pública. (PISCITELLI, 2022, p. 135).⁶⁵

Dado que a capacidade de contribuição deve abranger todos os tributos e, por conseguinte, a seletividade deve ser aplicada a todos os tributos incidentes sobre o consumo. Desconsiderar a amplitude da capacidade de contribuição a todos os tributos "levaria a um direito tributário desprovido de sua substância, que é promover a distribuição mais equitativa e justa dos recursos na sociedade, conforme estabelecido pela Constituição de 1988". (PISCITELLI, 2022, p. 141).

Conclui-se que o princípio da seletividade implica na determinação, pelo legislador, da forma de tributação de bens e serviços, levando em conta a sua essencialidade e respeitando os direitos fundamentais. Nesse cenário, o único critério constitucionalmente definido para a graduação das alíquotas e a aplicação do princípio da seletividade é a essencialidade.

A observação da essencialidade se torna crucial ao considerar os serviços voltados para as mulheres. Embora a Constituição Federal do Brasil preconize a erradicação das desigualdades e discriminações entre os indivíduos, na prática, isso nem sempre se concretiza. Especialmente no que diz respeito à tributação no mercado de consumo, principalmente nos produtos fundamentais para as mulheres, muitos dos princípios jurídico-tributários são ignorados, resultando em um verdadeiro desafio ao nosso ordenamento jurídico.

3.3 - Reforma Tributária

A discussão preponderante na esfera política atual sobre tributação está centrada na reforma tributária em andamento no Congresso Nacional. Com o fito de impulsionar eficiência e simplificar a tributação sobre produção e consumo, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, que passou em segundo turno em 07/07/2023 na casa legislativa, está atualmente em tramitação no Senado Federal.

⁶⁵ Não há qualquer impedimento teórico em se reconhecer a aplicação da capacidade contributiva para todos os tributos, em que pese a redação do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição, fazer referência apenas a impostos. A tributação segundo a manifestação de riqueza e, portanto, considerando critérios de justiça tributária que se mostrem distributivos, é desejável no Estado Democrático de Direito e a estrutura tributária normativa contribui para esse desenho e realização na maior medida do possível (PISCITELLI, 2022, p. 136).

De maneira geral, a PEC aprovada propõe a substituição de cinco impostos atualmente vigentes no Brasil: PIS, Cofins e IPI (Impostos Federais); ICMS (Imposto Estadual); e ISS (Imposto Municipal). Esses tributos serão trocados por dois impostos sobre o valor adicionado (IVA).

Por outro lado, tanto o ICMS quanto o ISS serão unificados no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja administração ficará a cargo dos estados e municípios. Em contrapartida, a União assumirá a gestão da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Esse tributo incorporará o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A Tabela 2 abaixo resume as principais mudanças propostas pelo Congresso Nacional em relação às competências tributárias atualmente delineadas no texto constitucional.

As propostas de reforma tributária em debate visam modificar o texto constitucional para alterar as competências tributárias. Destaca-se, contudo, que elas não tratam da revisão da tributação da renda e do patrimônio em um nível infraconstitucional, nem abordam a redução das desigualdades sociais.

Além disso, é relevante destacar a iniciativa de reforma tributária apresentada pelo grupo de pesquisa Tributação e Gênero, pertencente ao Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Essa proposta foi elaborada em colaboração com o Movimento Tributos a Elas, que é constituído por Procuradoras da Fazenda Nacional, pesquisadoras e advogadas do setor privado. O foco da reforma tributária está na perspectiva de gênero.

De acordo com o relatório "Reforma tributária e desigualdade de gênero: contexto e sugestões", produzido pelo referido grupo de estudos, informações da Receita Federal indicam que a carga tributária incidente sobre absorventes higiênicos é de 27,5%. Desse total, cerca de 18% correspondem ao ICMS, 1,65% ao PIS e 7,60% à Cofins. O documento ainda destaca que, a título de exemplo, um pacote de absorvente higiênico custando R\$ 2,28 contém aproximadamente R\$ 0,62 apenas em tributos.

A proposta de reforma tributária com ênfase em gênero evidencia que há opções na política tributária para incorporar as mulheres no diálogo e conceber políticas públicas viáveis para diminuir as disparidades econômicas baseadas no gênero.

Dentre várias sugestões apresentadas, especialmente para as trabalhadoras domésticas assalariadas, o projeto inclui a possibilidade de dedução do imposto de renda pessoa física referente às contribuições pagas a trabalhadores e trabalhadoras domésticas, além da dedução dos custos relacionados à educação dos descendentes diretos dos trabalhadores e trabalhadoras domésticas, assumidos pelos empregadores.

Com essa proposta, busca-se incentivar a contratação de um maior número de trabalhadores domésticos remunerados, sendo as mulheres a maioria, conforme demonstrado. No que se refere à tributação da renda, a proposta de reforma tributária em análise contempla políticas fiscais para fomentar a contratação de mulheres chefes de família e/ou mulheres negras, bem como a contratação de mulheres vítimas de violência, incluindo violência doméstica, por meio de deduções no imposto de renda pessoa jurídica.

A proposta poderia servir como um estímulo à contratação de mulheres, representando uma política afirmativa para facilitar sua entrada no mercado de trabalho e, conseqüentemente, contribuir para quebrar o ciclo patriarcal do trabalho doméstico não remunerado, que é principalmente desempenhado por mulheres.

No que diz respeito à tributação sobre o consumo, são sugeridas medidas como a redução da carga tributária federal e a inclusão de produtos de uso predominantemente feminino na lista de itens isentos de impostos, similar à cesta básica. Exemplos desses produtos incluem absorventes íntimos, produtos similares, fraldas infantis e geriátricas, e anticoncepcionais.

Como visto, as mulheres são maioria nos trabalhos domésticos, sobretudo de cuidado de parentes, e muitas são chefes de família dos seus lares. As medidas propostas, portanto, permitem um maior acesso das mulheres aos produtos e serão essenciais para garantir o princípio da dignidade da pessoa humana.

Destaca-se que os reflexos da falta de atenção aos vieses de gênero e raça na tributação não dizem respeito apenas às mulheres. É uma questão estrutural que envolve a qualidade do

sistema tributário e as formas mais justas ou injustas de distribuição dos ônus advindos da tributação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho pretendeu contribuir no debate sobre a interseção entre tributação e gênero, destacando as implicações da desigualdade de gênero no contexto do Estado Fiscal vinculado ao do dever fundamental de pagar impostos e na promoção da igualdade entre os gêneros. A partir dos dados pesquisados, foram investigados os vieses implícitos de gênero no sistema tributário brasileiro.

Evidenciou-se que a regressividade tributária, quando associada às disparidades de gênero e raça, resulta em uma maior carga proporcional para os mais pobres em detrimento dos mais ricos, contrariando os princípios de justiça tributária estabelecidos na Constituição de 1988.

Nessa perspectiva, a investigação constatou que a regressividade tributária brasileira amplia não apenas a lacuna entre os estratos socioeconômicos, mas também entre homens e mulheres. Conclui-se, portanto, que a regressividade do sistema tributário nacional representa um viés implícito de gênero que afeta desproporcionalmente as mulheres, especialmente as mulheres negras.

Assim, é notório que diante do sério panorama de desigualdades que afetam as mulheres, particularmente as mulheres negras, em comparação com os homens, especialmente os homens brancos, a tributação indireta parece impactar de maneira mais acentuada as mulheres, como ilustrado pela análise da tributação sobre métodos contraceptivos.

Diante da importância do gênero como um marcador relevante na definição das posições relativas entre homens e mulheres na sociedade, a utilização da extrafiscalidade na tributação e a capacidade instrumental desse conceito no contexto da política fiscal podem desempenhar um papel significativo na busca pela equidade de gênero no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

STOTSKY, Janet G. **Gender Bias in Tax Systems**. IMF Working Paper, IMF Working Paper, [s. l.], n. 96/99, 1996.

STOTSKY, Janet G. **How Tax Systems Treat Men and Women Differently**. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/1997/03/pdf/stotsky.pdf>. Acesso em: 10 de junho. 2023

CARNEIRO, Sueli. **Racismo, sexismo e desigualdade no Brasil**. São Paulo: Selo negro, 2011, p.130.

IBGE. **Desigualdades sociais por cor ou raça no Brasil. Estudos e Pesquisas**. Informações Demográficas e Socioeconômicas, [s. l.], n. 41, 2019a. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101681_informativo.pdf. Acesso em: 17 fev. 2023.

IBGE. **Estatísticas de Gênero: Indicadores sociais das mulheres no Brasil**. 2. ed. Informação Demográfica e Socioeconômica, Estudos e Pesquisas – Informação Demográfica e Socioeconômica, n. 38. Rio de Janeiro: IBGE, 2021.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARCELLOS, Ana Paula de. Tributação e Direitos Sociais: uma Reflexão sobre suas Múltiplas Conexões. Uma Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo et. Al. (Coords.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019.

ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (Orgs.). **Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

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

NABAIS, José Casalta. **A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos**. In: ----. Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra Editora, 2007.

NABAIS, José Casalta. **Justiça Fiscal, Estabilidade Financeira e as Recentes Alterações do Sistema Fiscal Português**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coords.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

FERRARO, Carolina Cantarelle. **Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos no Sistema Tributário Brasileiro?** In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

KONDER, Carlos Nelson; DE SOUZA KONDER, Cíntia Muniz. **Autonomia Reprodutiva e Novas Tecnologias no Ordenamento Brasileiro: Violações e Ameaças ao Direito a Gerar e a Não Gerar Filhos**-10.12818/P. 0304-2340.2016 v69p113. Revista da Faculdade de Direito da Ufmg, n. 69, p. 113-132, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 fev. 2023.

UNFPA, Fundo de População das Nações Unidas, UNICEF, Fundo das Nações Unidas para a Infância. **Pobreza Menstrual no Brasil: desigualdade e violações de direitos**. 2021. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maio2021.pdf, acesso em 08 abr. 2023.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: (Re) construção Conceitual no Contexto do Estado Democrático de Direito e Aplicações no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Tributação e Dignidade da Pessoa Humana**. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; Paula, Daniel Giotti de (Orgs.). 30 Anos da Constituição Brasileira: Estudos sobre Tributação e Finanças Públicas. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2019.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2002.

FEDERICI, Silvia. **Calibã e a bruxa: mulheres, corpo e acumulação primitiva**. São Paulo: Elefante, 2019b.

RIBEIRO, Djamila. **Lugar de Fala. Feminismos Plurais**. Coordenação RIBEIRO, Djamila. São Paulo: Pólen, 2019.

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

OECD. **Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches: Overview**. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-andgender-equality_b8177aea-en. Acesso em: 17 fev. 2023

PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário** / Tathiane Piscitelli. –2. Ed. Ver., atual. E ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

PISCITELLI, Tathiane (org.) et al. **Reforma tributária e desigualdade de gênero: contextualização e propostas**. São Paulo: Grupo de pesquisas Tributação e Gênero do Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 17 fev. 2023.

PISCITELLI, Tathiane; MENEZES, Luiza Machado de O. **Tributação e gênero na obra de Misabel Derzi: textos selecionados**. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo A. Cattoni de (org.). Entre a justiça e a segurança jurídica: estudos sobre direito e a tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021. p. 195-214

MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra de. **Política Fiscal e Gênero**. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020.

AMBROSANO, Danielle Victor. **Justiça fiscal e desigualdade de gênero e raça no Brasil**. 2021. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A família e o direito tributário**. Revista de Direito Tributário, v. 65, p. 139-149, 1995.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 32, p. 145-164, 1989.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014.

MENEZES, Luiza Machado de O. **Gênero, raça e classe na tributação: por uma análise interseccional das desigualdades**. In: OLIVEIRA, Daniela Olimpio de; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira (org.). Tributação e sociedade: sob perspectiva de mulheres tributaristas. São Paulo: Dialética, 2023. p. 179-196.

JUNGER, Tatiana. **Reforma Tributária: Desigualdade, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

ROCHA, Isabelle Resende Alves. **Gênero, direito tributário e imposto de renda da pessoa física: aspectos sobre a influência da tributação nas desigualdades entre homens e mulheres**. 2020. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

BRAGA, Raquel Xavier Vieira. **A questão de gênero no julgamento do Imposto de Renda sobre alimentos**. Revista Consultor Jurídico, 25fev.2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-fev-25/braga-questao-geenero-julgamento-ir-alimentos>. Acesso em: 08 set.2023.

JUNGER, Tatiana, DUTRA, Micaela. **As questões de gênero e de família na tributação de pensões alimentícias.** Revista Consultor Jurídico, 10 fev. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-fev-10/opiniaio-questoes-genero-tributacao-pensoes-alimenticias>. Acesso em: 08. Jun. 2023.