

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

ROCHELLE GIOVANA QUINTANILHA DA SILVA

A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO AO “*PINK TAX*”

PORTO ALEGRE
2023

ROCHELLE GIOVANA QUINTANILHA DA SILVA

A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO AO “*PINK TAX*”

Trabalho de Conclusão de Curso como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto

PORTO ALEGRE
2023

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto (Orientador)

Prof. Dr. Éderson Garin Porto

Prof.^a Dr.^a Martha Toribio Leão

RESUMO

O tributo fora originalmente concebido como um meio de angariar recursos financeiros para a manutenção do Estado, entretanto, também há uma finalidade adversa da meramente arrecadatória, denominada tributação extrafiscal, que não visa apenas a arrecadação de receitas, mas têm o propósito precípua de influenciar comportamentos e regular a economia. Nesse sentido, adentra-se na desigualdade de gênero que constitui óbice global na vida das mulheres na sociedade, sendo sua influência estendida à educação, ao trabalho, ao lazer e aos relacionamentos femininos, perpetuando a posição de protagonismo masculino, mesmo que a Constituição Federal de 1988 preconize a igualdade entre os gêneros e o tratamento equitativo como um direito fundamental. Outrossim, estudos demonstram que as mulheres pagam mais caro por produtos similares aos destinados aos homens, esse fenômeno é denominado como "tributação de gênero" ou "*pink tax*". Essa sobrecarga imposta às mulheres, juntamente com o fato delas comporem, principalmente, as classes mais baixas da sociedade, constitui uma discriminação de gênero que viola a dignidade da pessoa humana, bem como seus direitos fundamentais e garantias constitucionais. Tal situação não deve ser tolerada e deve ser combatida por todos os meios disponíveis, inclusive por intermédio do Direito Tributário. Portanto, este trabalho busca demonstrar que a extrafiscalidade pode ser uma ferramenta eficaz no combate ao sexismo, especialmente no contexto da tributação de gênero.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Tributação de gênero. *Pink Tax*. Igualdade de gênero.

ABSTRACT

The tribute was originally conceived as a means of raising financial resources for the maintenance of the State, however, there is also a specifically opposing purpose of merely collecting, extrafiscal taxation, which not only aims at collecting revenue, but has the purpose of precipitating behavior and regulate the economy. In this sense, it enters into the gender inequality that constitutes a global obstacle in the lives of women in society, and its influence is affected by education, work, leisure and female relationships, perpetuating the position of male protagonism, even though the Federal Constitution of 1988 advocate gender equality and equal treatment as a fundamental right. Furthermore, studies show that women pay more for products similar to those intended for men, these characteristics are recognized as "gender taxation" or "pink tax". This overload imposed on women, together with the fact that they are mainly composed of the lower classes of society, constitutes gender discrimination that violates the dignity of the human person, as well as their fundamental rights and constitutional guarantees. Such a situation must not be tolerated and must be combated by all available means, including through tax law. Therefore, this work seeks to demonstrate that extrafiscality can be an effective tool in the fight against sexism, especially in the context of gender taxation.

Keywords: Extrafiscality. Gender taxation. Pink Tax. Gender equality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. TRIBUTAÇÃO FISCAL E EXTRAFISCAL.....	8
1.1. Definições e diferenças de fiscalidade e extrafiscalidade.....	10
1.2. Espécies de extrafiscalidade.....	15
1.2.1. Progressividade.....	17
1.2.2. Seletividade.....	19
1.2.3. Indução de comportamento.....	24
1.3. A extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.....	27
2. TRIBUTAÇÃO E GÊNERO.....	31
2.1. Conceito de “ <i>pink tax</i> ” e suas implicações no consumo de produtos femininos.....	35
2.2. A extrafiscalidade como agente redutor da tributação de gênero ou “ <i>Pink Tax</i> ”	39
2.3. A inferência do sistema tributário na desigualdade de gênero.....	43
2.3.1. O impacto referente ao IPI.....	47
2.3.2. O impacto referente ao ICMS.....	50
3. CONCLUSÃO.....	55
4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58
5. REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS.....	65

INTRODUÇÃO

A disparidade entre homens e mulheres na sociedade é uma realidade que remonta a tempos antigos. Embora tenham ocorrido transformações significativas ao longo dos últimos séculos, isso não implica necessariamente em termos alcançado uma igualdade plena entre os gêneros feminino e masculino. Essa desigualdade tem suas raízes no sexismo, uma forma de discriminação fundamentada no sexo, que confere vantagens aos homens em detrimento das mulheres¹.

O movimento de luta das mulheres tem como objetivo primordial enfrentar a opressão derivada de uma cultura sexista e discriminatória, que impede que as mulheres exerçam seus direitos fundamentais com total autonomia e dignidade. Nesse contexto, fica evidente a necessidade de alcançar uma igualdade substancial, onde aqueles em situação de igualdade sejam tratados de forma igual e aqueles em situação de desigualdade tratados de forma desigual².

No ano de 1979, houve a aprovação da Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher, com o objetivo de não apenas eliminar a discriminação contra as mulheres e suas raízes, mas também incentivar estratégias para promover a igualdade. Esta Convenção foi ratificada pelo Brasil em 1º de fevereiro de 1984 e oficializada por meio do Decreto nº 89.460, datado de 20 de março de 1984³.

Para que os efeitos positivos desta Convenção se concretizem e os direitos das mulheres sejam verdadeiramente exercidos, sem que esse documento se torne apenas um registro, é necessário que os Estados atuem por intermédio dos poderes executivo, legislativo e judiciário. Cada um desses poderes deve agir dentro de suas respectivas esferas de competência, trabalhando em conjunto para alcançar um objetivo comum. Nesse sentido, Silvia Pimentel elucida acerca da atuação dos poderes:

Entretanto, a simples enunciação formal dos direitos das mulheres não lhes confere automaticamente a efetivação de seu exercício. Este depende de ações dos três poderes: do Legislativo, na adequação da

¹ OTEO, Alfonso Esparza. **Glosario de género**. 1. ed. Guadalupe: [s. n.], 2007, p. 118. Disponível em: http://cedoc.inmujeres.gob.mx/documentos_download/100904.pdf. Acesso em: 06/06/2023.

² GONÇALVES, Amoroso Tamara. **Direitos humanos das mulheres e a Comissão Interamericana de Direitos Humanos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 19.

³ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra as Mulheres** – 1979. Bruxelas, ONU, 1979.

legislação nacional aos parâmetros igualitários internacionais; do Executivo, na elaboração de políticas públicas voltadas para os direitos das mulheres; e, por fim, do Judiciário, na proteção dos direitos das mulheres e no uso de convenções internacionais de proteção aos direitos humanos para fundamentar suas decisões⁴.

Tendo em vista que a ratificação da Convenção ocorreu antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 e permanece em vigor, compreende-se que os preceitos do referido documento foram incorporados pela Constituição. Dessa forma, a Carta Magna distribuiu diversos direitos e garantias, incluindo a igualdade de gênero, expresso no artigo 5º, inciso I⁵.

Nesse sentido, no decurso das últimas décadas, ocorreu um progresso significativo no diálogo sobre a imperatividade de expandir os direitos das mulheres em prol da igualdade. Dentro deste cenário, análises contemporâneas indicam que a disparidade de gênero pode impactar até mesmo a formação de preços de produtos, evidenciando que as mulheres podem pagar quantias significativamente superiores às dos homens por itens semelhantes. Esse fenômeno ficou conhecido como “*pink tax*”.

Neste trabalho, destacamos o papel social do Sistema Tributário em mitigar, e até mesmo prevenir, o agravamento das desigualdades de gênero, ao buscar garantir o cumprimento dos direitos constitucionais. Ademais, no âmbito do Direito Tributário, examinamos a dimensão extrafiscal, que se manifesta quando o legislador utiliza o tributo como instrumento para incentivar ou desencorajar determinados comportamentos.

Nesse contexto, o propósito deste trabalho é evidenciar que a extrafiscalidade pode funcionar como uma ferramenta de transformação social para contrapor o sexismo e resultar na obtenção de uma igualdade efetiva entre homens e mulheres.

⁴ PIMENTEL, Sílvia. **Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher**. [S.l.]: CEDAW, 1979, p. 16. Disponível em: http://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/convencao_cedaw.pdf. Acesso em: 16/06/2023.

⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

1. TRIBUTAÇÃO FISCAL E EXTRAFISCAL

O Estado é a instituição moderna que, impreterivelmente, mantém a sociedade organizada, entretanto, para alcançar esse fim, requer recursos financeiros para sua manutenção e assim atingir seus desígnios⁶. Por conseguinte, o tributo fora concebido na necessidade de obtenção de receita com a finalidade de financiar as atividades estatais⁷.

Nesse diapasão, o Estado brasileiro estruturou-se possuindo como principal fonte para obtenção de recursos financeiros a arrecadação de tributos, que possuem a finalidade de financiar as atividades estatais e positivar os preceitos arguidos em sua Constituição⁸.

A Constituição Federal de 1988 aborda, no título VI⁹, o tema da tributação e do orçamento. Já no primeiro artigo desse título, são previstas as prerrogativas tributárias para a instituição de tributos, atribuindo essa responsabilidade à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal. Essa competência, de instituição tributária, é intransferível, e realizada exclusivamente por intermédio da lei, conforme preconiza o art. 150, inciso I, da Constituição Federal¹⁰.

No tocante aos artigos 150 a 152 da Carta Magna eles regem, especificamente, as limitações ao poder de tributar, visando vedar possíveis abusos da autoridade fiscal na implementação de novos tributos, cobrança e sua fiscalização. Nesse contexto, a Constituição Federal representa a primazia de todo o sistema tributário brasileiro, garantindo aos cidadãos proteção contra as ações do Estado, e restringindo a autoridade da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Nesse sentido, o tributo fora conceituado à luz da Constituição Brasileira de 1988 e do Código Tributário Nacional, como uma prestação pecuniária compulsória, *ex lege*, que não constitui sanção a atos ilícitos, possuindo como objetivo o

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13ª Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 22.

⁷ Ibidem, p. 25.

⁸ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2. ed.- Belo Horizonte, MG: Casa do Direito, 2023, p. 21.

⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

¹⁰ O art. 150 da Constituição Federal de 1988 aduz que “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*” o seu inciso primeiro continua da seguinte forma: “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

financiamento de atividades e serviços públicos, visando atender às necessidades da sociedade¹¹.

Nesse sentido, o tributo é um gênero que dá origem a cinco espécies distintas, a saber: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuição social e empréstimo compulsório. As espécies advindas do tributo estão todas contempladas na Constituição, as três primeiras espécies supracitadas estão definidas no artigo 145, a contribuição social é abordada nos artigos 149 e 195, e, por último, o empréstimo compulsório é tratado no artigo 148¹².

Outrossim, além de categorizar as espécies tributárias, os tributos também podem ser classificados com relação à sua finalidade.

A tributação tem em sua finalidade inicial e primordial, intrínseca a Constituição, auferir recursos financeiros para os cofres públicos¹³ em caráter instrumental¹⁴, sendo conferido a essa arrecadação a denominação de “tributação fiscal”. A atribuição de fiscalidade evidencia que o objetivo principal da instituição do tributo é arrecadatório.

Além disso, o Estado brasileiro por ser subsidiado por tributos com finalidades fiscais representa, assim, a principal fonte de receita do Estado, sendo a instituição pública referida como “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”¹⁵.

Contudo, o Estado assumiu diversas responsabilidades na Constituição de 1988, especialmente no tocante ao desempenhar um papel ativo na promoção de Direitos Fundamentais, dessa maneira, a tributação adquiriu novas funções para além da mera transferência de recursos dos cidadãos para o governo. O tributo começou a ser utilizado como um instrumento essencial para concretizar objetivos definidos no texto Constitucional.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 33.

¹² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

¹³ Como aponta Aliomar Baleeiro, “*para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel*” (BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 149).

¹⁴ ROCHA, *op.cit.*, p. 111.

¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Almedina: Coimbra, 1998, p. 192.

Nesse sentido, a tributação passou ser empregada com uma função diversa à fiscalidade, podendo ser entendida como um “instrumento de intervenção ou regulação pública”¹⁶, e, assim, estimular ou desestimular as ações de agentes econômicos e da população. Em vista disso, o tributo pode agir de forma gradativa na mudança de comportamento social não desejável, antes de torná-lo ilícito ¹⁷. Portanto, quando o tributo não possui em sua finalidade primordial a função arrecadadora de receitas financeiras ele é classificado como um “tributo extrafiscal”.

1.1. Definições e diferenças da fiscalidade e extrafiscalidade

A tributação é intrínseca ao seu caráter instrumental¹⁸, sendo compreendida como um meio para atingir um fim. Todavia, é necessário que haja um adequado entendimento das motivações que fundamentam a tributação dentro do Sistema Constitucional¹⁹.

Na doutrina brasileira, compreende-se fiscalidade e extrafiscalidade como conceitos empregados para definir os propósitos conferidos pelo legislador às normas do Sistema Constitucional Tributário.

Nesse contexto, adentra-se ao conceito de fiscalidade, que pode ser compreendido como um tributo com finalidade arrecadatória, mas que não se trata de um recolhimento autorreferente ou com um fim em si mesmo. Deve-se entender que a arrecadação não é simplesmente destinada a sustentar o ente estatal, mas sim servir como ferramenta vital para concretizar e garantir os direitos individuais e coletivos prescritos pelo Estado em sua Constituição dirigente. Além disso, abrange, indispensavelmente, a função distributiva, com o objetivo de compartilhar de maneira igual o encargo tributário na sociedade. Outrossim, pode-se afirmar que a função fiscal se amolda ao conceito de tributo, portanto, deve nortear-se, essencialmente, pelos princípios da segurança jurídica, da igualdade e da capacidade contributiva, ambos previstos na Constituição de 1988.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.176.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 182

¹⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latim, 2015, p. 19.

¹⁹ FERREIRA NETO, Arthur M. **Natureza Jurídica das Contribuições na Constituição de 1988**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 17.

No atual sistema legal, a obtenção de recursos financeiros é um meio para alcançar os princípios e objetivos fundamentais da República, conforme delineados nos artigos 1º e 3º da Constituição de 1988. Esses objetivos englobam a criação de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a garantia da dignidade humana, a redução das disparidades sociais e regionais, a valorização do trabalho e da livre iniciativa, a promoção do pluralismo político, entre outros ideais expressos em diversos trechos do documento constitucional. A interpretação sistêmica e a aplicação dos princípios da unidade constitucional, intrinsecamente conectam ao sistema tributário a todos os princípios e valores enaltecidos pela Constituição²⁰.

Destaca-se nesse sentido a lição de Tipke e Lang:

A maioria das normas tributárias são normas de finalidade fiscal (normas de finalidade financeira ou arrecadatória, normas fiscais ou fiscalmente motivadas). Elas servem para cobrir as necessidades financeiras do orçamento público (função primária). Elas ocorrem em decisões concretas de dignidade tributária segundo critérios distributivos (melhor: atributivos) de justiça, em que evidentemente devem considerar-se os direitos fundamentais. As normas de finalidade fiscal orientam-se predominantemente pelo princípio da capacidade contributiva ou devem fazê-lo (s. Rz. 81 ff.). Também normas de finalidade fiscal têm repercussões econômicas e sociais (efeitos colaterais); mas elas não perseguem primariamente nenhuma tal finalidade. As repercussões econômicas e sociais de normas de finalidade fiscal são consequências, não fim dessas normas. Assim, por exemplo, as normas de finalidade fiscal do direito dos impostos de renda e sobre o volume de rendas não tem a finalidade de entravar a atividade econômica, o investimento, a poupança, o consumo²¹.

Nesse sentido, mostra-se evidente que as normas de finalidade fiscal devem guiar-se pelo princípio da capacidade contributiva, ressaltando-se, também, que as normas fiscais podem gerar consequências sociais e econômicas mesmo que esse fim não seja o principal almejado.

Em um último ponto relacionado a conceituação de fiscalidade, salienta-se, que não se despreza o destino dos valores arrecadados, sendo o montante auferido

²⁰ CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Fiscalidade e extrafiscalidade: em busca de uma distinção adequada ao contexto da Constituição de 1988**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte, 2010, p. 72.

²¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, tradução de Luiz Dória Furquim, p. 175.

aplicado no custeio de serviços públicos, na redistribuição de rendas e preceitos voltados à realização dos mandamentos constitucionais.

Os tributos para além da função fiscal, podem tornar-se instrumentos para atingir finalidades constitucionalmente relevantes que diferem da atuação do tributo em sua função fiscal. Nesse diapasão, a função extrafiscal do tributo introduz-se nas palavras de José Casalta Nabais como:

(...) conjunto de normas que, embora formalmente integram o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização de instrumento fiscal e não da obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim, de normas (fiscais) que, ao preverem 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, desincentivando-os, neutralizando-os nos efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política econômica e social.²²

A extrafiscalidade representa, em contrapartida, uma tributação legítima que ocorre quando há criação ou ajuste do encargo de um tributo específico sendo direcionado por um propósito regulatório imediato (extrafiscal). Esse propósito ganha proeminência na situação particular, superando o objetivo central e principal da tributação, que é gerar receitas para os cofres públicos (função fiscal)²³.

Atentando-se que a aplicação do poder de tributar é concretizada por meio de mecanismos de imposição²⁴ e representa um encargo para o contribuinte, a extrafiscalidade emerge como uma forma de intervenção econômica do Estado, cujas consequências se materializam através da influência de custos nas tomadas de decisão por parte dos indivíduos²⁵.

A extrafiscalidade é uma ferramenta excepcional para a execução de políticas públicas. Para esse fim, uma variedade de instrumentos é empregada, incluindo a criação de tributos, ajustes nas alíquotas, estabelecimento de faixas de isenção e

²² NABAIS, *op.cit.*, p. 630.

²³ BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. **Extrafiscalidade às avessas: inconstitucionalidade da Resolução CMN nº 3.912/2010 e seus efeitos sobre o IOF/Câmbio.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2014, n. 223, p. 89-110.

²⁴ BALEEIRO, *op.cit.*, p. 189.

²⁵ ATALIBA, *op.cit.*, p. 151.

concessão de incentivos fiscais, a dedução de despesas específicas, entre diversas outras abordagens.

Outrossim, embora não seja compulsória a extrafiscalidade, é indiscutível que a participação do Estado na estrutura econômica e social, inclusive por meio da arrecadação tributária, é autorizada e até mesmo encorajada pela Constituição²⁶. O Supremo Tribunal Federal acolhe a perspectiva de Estado-agente recomendada pela Constituição de 1988, ao aludir que “mais do que um simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade”²⁷ e, para tanto “postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170”²⁸.

Para além do aspecto conceitual, não existe um acordo doutrinário claro acerca da verdadeira necessidade de distinguir as normas fiscais e normas extrafiscais. Há aqueles que argumentam que não se pode conceber um tributo puramente fiscal ou extrafiscal, uma vez que ambos os objetivos coexistem na instituição de um tributo.

Nesse sentido, Paulo Barros de Carvalho aduz sobre as diferenciações entre os tributos puramente fiscais ou extrafiscais:

(...) Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro²⁹.

O autor Hugo de Brito Machado, também, exprime a complexidade atual em empregar o tributo exclusivamente em sua dimensão fiscal: “No estádio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”³⁰. Nesse contexto, ao sustentar a coexistência da aplicação dos conceitos, acaba-se por

²⁶ LEÃO, *op.cit.*, p. 43.

²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3512**. Relator: Ministro Eros Grau. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266667>. Acesso em: 25/06/2023. julgado em 15.02.2006.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2007, p. 246.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 52.

enfraquecer a distinção entre eles - uma distinção que confere independência conceitual e estabelece a natureza jurídica própria de cada um. É relevante observar que os autores mencionados anteriormente elaboravam em suas obras, a separação de fiscalidade e extrafiscalidade, apesar de afirmarem a dificuldade real em diferenciá-las.

Em sentido amplo, é verdade que toda norma tributária tem um impacto social ou econômico, uma vez que recai sobre o patrimônio dos contribuintes, ocasionando alterações nas relações sociais. No entanto, essa observação não define a função extrafiscal do tributo nem a diferencia claramente da função fiscal. Essa influência também está presente nas normas fiscais, conforme observado pelo autor mencionado anteriormente. O impacto na esfera social, pode ser alcançado por meio de várias abordagens, e é por meio da avaliação e do conteúdo da abordagem utilizada para atingir o efeito social almejado, que a função fiscal ou extrafiscal da norma tributária será determinada.

Isso posto, resta claro a importância de uma distinção entre o tributo fiscal do tributo extrafiscal para fins de uma percepção minuciosa acerca da finalidade da instituição do tributo. Nesse sentido, Klaus Vogel afirma que:

a distinção entre o objetivo de receita e os objetivos regulatórios das leis tributárias (como, no entanto, sabemos que importa, não a finalidade subjetiva, mas a relevância, a função, e que o contraste com a regulação não é a obtenção de receitas – também os impostos regulatórios têm uma função de gerar receita – mas a distribuição da carga tributária, deve-se dizer mais exatamente que a distinção está entre a função distributiva da carga tributária e a função regulatória das leis tributárias) é necessária pelo menos para a enumeração e quantificação a distinção entre o objetivo de receita e os objetivos regulatórios das leis tributárias³¹.

Outrossim, na conceituação de extrafiscalidade, há uma questão razoavelmente assentada quanto ao seu debate, tendo em vista que a sua instituição como tributo deve possuir uma finalidade que não seja primariamente arrecadatória, se legitimando pela finalidade que se busca alcançar. Nesse sentido, ao contrário da finalidade extrafiscal que visa preliminarmente fins sociais, políticos ou econômicos, o tributo com finalidade fiscal almeja principalmente a arrecadação de receitas financeiras.

³¹ VOGEL, Klaus. **Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federativa da Alemanha**. In: MACHADO, Brandão. (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 548-549.

Nesse contexto, Misabel Derzi, em uma atualização do livro de Aliomar Baleeiro, aduz que um tributo se torna extrafiscal quando sua principal finalidade não é apenas prover o Estado com recursos financeiros para suas despesas, mas sim direcionar a propriedade de acordo com sua função social ou intervir em situações conjunturais ou estruturais da economia. Contudo, é reconhecido que o Estado também taxa com o propósito de gerar receitas, destacando assim a função da fiscalidade, que é a supremacia do interesse público. Quando objetivos distintos da arrecadação simples são perseguidos, entra em cena o conceito de extrafiscalidade: “Eis a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório³².”.

Dessa forma, a arrecadação de tributos possui dois aspectos complementares principais quanto a sua funcionalidade. O tributo com desempenho fiscal que opera em seu desígnio primordial para arrecadar receitas financeiras para o Estado. Em contrapartida, os tributos extrafiscais são instituídos, para que em sua essencialidade possam prover mudanças sociais e econômicas para a sociedade.

1.2. Espécies de extrafiscalidade

No sistema tributário delineado na Constituição Federal de 1988, foi estabelecido que os tributos podem desempenhar funções distintas, a função extrafiscal possui uma relevância equiparável à função fiscal, que é considerada o alicerce do Sistema Tributário. Sacha Calmon explica a importância das funções dos tributos da seguinte maneira:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo³³.

Nesse contexto, ao analisar a função extrafiscal nos tributos ou na criação de imunidades, isenções ou incentivos fiscais - que são mecanismos de redução da

³² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 340.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. p. 26.

função fiscal - podemos observar que essas estratégias são aplicadas em situações políticas, econômicas e sociais que o Estado reconheceu a importância ao ponto de renunciar à arrecadação de recursos para os cofres públicos, a fim de atingir metas específicas.

Para ilustrar os ditames acima, o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) pode ser progressivo de acordo com os preceitos do artigo 153, § 4º, inciso I da Constituição³⁴. A progressividade do ITR visa desencorajar a manutenção de propriedades sem produção, ou seja, o objetivo do imposto é garantir o cumprimento da função social da propriedade, conforme previsto no artigo 186 da Constituição, e não aumentar as receitas estatais.

Em um segundo exemplo, pode-se citar o setor de produtos cosméticos e de higiene pessoal, os quais as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) variam de acordo com a sua essencialidade. Nos itens de higiene como sabonetes e desodorantes, as alíquotas são mais baixas, enquanto os perfumes são altamente tributados pelo imposto federal. Nesse sentido, aplica-se o princípio da seletividade que orienta as alíquotas mais altas sejam impostas a bens supérfluos, e alíquotas mais baixas sejam impostas a bens essenciais, para que os bens imprescindíveis à subsistência humana possam ser adquiridos pela população.

Com isso, a função extrafiscal pode ajustar a estrutura tributária para influenciar (incentivar ou desencorajar) as ações humanas. É por meio da prática dessa função (indução comportamental) que a tributação extrafiscal pode efetivamente atingir seus desígnios.

Diante disso, quando o Estado emprega os tributos com um propósito que transcende a simples arrecadação financeira, utiliza-se os mecanismos que viabilizam os objetivos de natureza extrafiscal. Nesse contexto, os instrumentos propostos a serem explanados incluem a progressividade, a seletividade e a indução de comportamento.

³⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

1.2.1. Progressividade

Na tributação brasileira certos impostos apresentam alíquotas fixas, mesmo quando a base de cálculo se modifica. Isso significa que o percentual permanece constante, calculando-se o valor devido de acordo com a alteração na base de cálculo. Nestas situações, a carga tributária guarda uma relação direta com a riqueza tributada³⁵.

No entanto, existem impostos para os quais a Constituição estipula o uso de alíquotas progressivas, de modo a submeter os contribuintes a diferentes percentuais de acordo com sua capacidade contributiva. Isso resulta no fato de que os contribuintes que demonstram maior riqueza enfrentam um aumento progressivo na carga tributária, o que implica na destinação de porcentagens maiores de suas riquezas aos fundos públicos, devido à sua maior capacidade para fazê-lo³⁶.

A progressividade é um critério tributário pelo qual se estabelece a quantia a ser paga em um imposto por meio da utilização de uma série de alíquotas relacionadas a uma escala correspondente, embasada na manifestação maior ou menor de capacidade contributiva. A base para determinar a variação das alíquotas normalmente é a própria base de cálculo do tributo. Dessa forma, é estabelecida uma relação em que bases de cálculo menores estão sujeitas a alíquotas menores, enquanto bases de cálculo maiores estão sujeitas a alíquotas mais elevadas. Um exemplo disso é o imposto sobre a renda, onde rendimentos menores são tributados de 7,5%, 15% e 22,5%, conforme a faixa de renda, enquanto rendimentos mais altos são tributados a uma alíquota de 27,5%³⁷.

Através do uso de alíquotas progressivas, é viável garantir que indivíduos com melhores condições financeiras e, conseqüentemente, uma maior capacidade contributiva, participem mais significativamente no financiamento das despesas públicas. Dessa maneira, as alíquotas progressivas se tornam um meio para efetivar o princípio da capacidade contributiva, porém, sua utilização deve ser criteriosa para prevenir qualquer excesso que possa resultar em efeito confiscatório, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição.

³⁵ PAULSEN, *op.cit.*, p.116.

³⁶ *Ibidem*, p. 117.

³⁷ *Ibidem*, p. 118.

A progressividade pode ser categorizada como simples ou gradual. No modelo de progressividade simples, determina-se a alíquota que corresponde ao parâmetro de variação (geralmente a base de cálculo) e, em seguida, o tributo é calculado para se chegar ao valor final devido. Já na progressividade gradual, diversas alíquotas são atribuídas para os diferentes contribuintes, de acordo com as suas manifestações de riqueza que deve se encaixar em alguma das faixas previstas. Dessa forma, o contribuinte que apresentar riqueza abaixo do limite da primeira faixa será submetido à alíquota correspondente, enquanto aquele que ultrapassar esse limite estará sujeito parcialmente à alíquota inicial. Em relação à parte que excedeu o limite de referência, será aplicada a alíquota superior, e esse processo se repete sucessivamente. Na progressividade gradual, as várias alíquotas são empregadas sequencialmente para o mesmo contribuinte, por faixa. Às vezes, essa abordagem é simplificada através da aplicação da alíquota da faixa mais alta e da dedução correspondente à diferença entre essa alíquota e as alíquotas inferiores das faixas anteriores. Alguns argumentam que apenas a progressividade gradual seria justificável³⁸, visto que a progressividade simples poderia resultar em injustiças³⁹.

Outrossim, a progressividade pode ser dividida em duas categorias, fiscal ou extrafiscal, consoante a função que irá desempenhar. A progressividade fiscal ocorre quando as alíquotas progressivas são instituídas com o objetivo de assentar a capacidade contributiva do contribuinte. O propósito desta medida é distribuir equitativamente a responsabilidade de pagar impostos entre aqueles que são mais ricos e aqueles que são mais pobres.

A progressividade extrafiscal é aquela em que a aplicação de alíquotas progressivas busca estimular, induzir ou desestimular certos comportamentos ou objetivos que não se relacionam diretamente com questões fiscais. Isso pode incluir a redistribuição de renda, a promoção de políticas urbanas de descentralização ou mobilidade urbana, a preservação do meio ambiente e o estímulo ao desenvolvimento sustentável, entre outros propósitos⁴⁰.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem reiteradamente estabelecido em diversos casos que a progressividade fiscal nos tributos classificados como "reais"

³⁸ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª ed. Livraria do Advogado, 2002, p. 35.

³⁹ PAULSEN, *op.cit.*, p. 117.

⁴⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 5. ed. – Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023, p. 258.

(como IPTU, ITBI e ITCD) requer uma previsão constitucional clara. O STF entende que esta é uma questão que exige uma previsão expressa e estrita na Constituição para que as alíquotas progressivas possam ser instituídas. A Corte interpreta que a progressividade só pode ser aplicada nas situações expressamente autorizadas pelo texto constitucional, e não pode ser forçada para além das hipóteses taxativamente indicadas na Constituição⁴¹.

1.2.2. Seletividade

Inserido nos fundamentos dos princípios tributários, é necessário que o princípio da seletividade seja executado de maneira consistente, a fim de alcançar seus objetivos de forma eficaz e proteger os direitos dos contribuintes. Nesse sentido, o legislador detém a autoridade para ajustar a carga tributária através da variação das alíquotas, fundamentando-se na classificação de essencialidade dos bens ou serviços.

No contexto da seletividade, Ricardo Lobo Torres estabelece uma conexão com o princípio derivado do direito tributário, que é a capacidade contributiva:

A seletividade se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos: quanto menor a essencialidade do produto, tanto maior deverá ser a alíquota e vice-versa⁴².

Observe-se que o princípio abordado tem como objetivo respeitar a capacidade contributiva ao instituir alíquotas mais baixas para produtos essenciais. Essa abordagem viabiliza que a maioria da população tenha acesso aos produtos necessários, ao mesmo tempo em que impõe uma alíquota mais elevada sobre os itens supérfluos, com o propósito de alcançar uma distribuição equitativa dos encargos tributários.

No que diz respeito à seletividade, de acordo com Casalino, “alíquotas seletivas são as estabelecidas de acordo com algum critério específico relacionado ao objeto

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2**. Relator: Ministro Celso de Melo. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>. Acesso em: 20/08/2023.

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 83.

do tributo”⁴³. Portanto, produtos e serviços supérfluos possuem alíquotas diferentes quando comparados com itens de alta demanda popular. Como resultado, ocorreu a categorização dos produtos em três grupos com base na sua essencialidade: (i) necessários à sobrevivência (alíquotas menores), (ii) úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas); e (iii) produtos de luxo (alíquotas maiores).

O autor José Eduardo Soares de Melo estabelece uma distinção entre a seletividade aplicada ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), destacando que essa “constitui princípio constitucional a ser rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e de modo permitido, no caso do ICMS”⁴⁴. Nesse sentido, a discrepância na seletividade proposta para o ICMS e para o IPI reside nos critérios que embasam sua implementação: de acordo com o autor, enquanto no IPI a seletividade leva em consideração a população, no ICMS o fator preponderante é o processo industrial.

Quando se trata da aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, surgem questões pertinentes a serem destacadas. A primeira questão emerge da formulação presente no artigo 155 da Constituição Federal de 1988, que delinea o princípio de maneira distinta em comparação ao IPI. A utilização das expressões "será" e "poderá" pelo legislador introduz comandos diferentes. Essa seleção lexical acaba conduzindo a uma interpretação da aplicação do princípio sob a ótica da possibilidade, mesmo que em uma análise Constitucional sob a perspectiva de salvaguardar os direitos fundamentais sugira que "poderá" deve ser entendido como "deverá", conforme salientado pelo autor Aliomar Baleeiro⁴⁵.

A interpretação doutrinária diverge em relação à aplicação deste princípio, bem como à sua obrigatoriedade. Segundo Melo, embora a faculdade seja um fator motivador no contexto do ICMS seletivo, “o mero critério de conveniência e oportunidade, (...) impõe obediência a inúmeros postulados constitucionais”⁴⁶. Por outro lado, o autor Eliud José Pinto da Costa considera que o ICMS pode ser seletivo, mas ao adotar critérios para a seletividade, estes devem ser seguidos⁴⁷. Portanto,

⁴³ CASALINO, Vinícius. **Teoria Geral e Direito Constitucional Tributário; Curso de direito tributário e processo tributário**, volume I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.122.

⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.358.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização: Misabel Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 715.

⁴⁶ MELO, *op.cit.*, p.228.

⁴⁷ COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.94.

mesmo que a seletividade seja opcional, a existência de critérios para sua aplicação deveria ser considerada obrigatória.

Nesse sentido, deve ser destacado a ausência de critérios para a aplicação desse princípio. Conforme Melo, a essencialidade se traduz apenas na diferenciação das cargas tributárias entre diversos produtos, serviços ou mercadorias, reforçando o conceito de "justiça distributiva". O autor também esclarece que "a seletividade deveria excluir a incidência do ICMS relativamente aos gêneros de primeira necessidade (mercadorias componentes da cesta básica compreendendo alimentos, produtos de higiene, material escolar)"⁴⁸.

Também existem divergências quanto à capacidade contributiva, pelo fato de o princípio da seletividade ser considerado um subprincípio da capacidade contributiva, sendo assim, a seletividade deveria ser de aplicação obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS. Isso se deve ao fato de que, embora a Constituição sugira que o legislador tenha a opção de aplicá-lo, o princípio da capacidade contributiva é de aplicação compulsória com relação a todos os tributos.

Além disso, esse princípio, é enunciado no art. 145, § 1º da Constituição, tem por objetivo construir uma "sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização ao reduzir as desigualdades sociais e regionais"⁴⁹. Conforme aludido por Paulsen, esse princípio direciona toda a tributação e influência na formulação das normas tributárias, principalmente ao levar em conta a situação financeira dos contribuintes e ter uma dimensão extrafiscal⁵⁰.

Essa abordagem tributária, diferenciada, desempenha um papel crucial para evitar a imposição de um ônus semelhante sobre indivíduos de diferentes classes sociais, mas sim de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Aqueles com maiores recursos financeiros contribuiriam com montantes mais substanciais, enquanto os menos privilegiados seriam menos onerados.

A capacidade contributiva guarda uma conexão intrínseca com a isonomia, pois ambos os princípios desempenham papéis fundamentais dentro do arcabouço do Estado Democrático de Direito. Portanto, ao examinar a seletividade, é imperativo considerar igualmente os princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana.

⁴⁸ MELO. *op.cit.*, p.360.

⁴⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

⁵⁰ PAULSEN, *op.cit.*, p.99

No contexto de um Recurso Extraordinário que abordava a seletividade dos serviços de saúde, o Ministro Joaquim Barbosa esclareceu que a seletividade não equivale à imunidade e está interligada a outros princípios tributários:

(...) não há violação do dever fundamental de prestação de serviços de saúde. O princípio da seletividade impõe que o Poder Público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isto não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano. Em especial há que ser considerado o princípio da capacidade contributiva, da concorrência e da livre iniciativa, considerado o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais⁵¹.

No âmbito dos bens essenciais, define-se que esses bens não se limitam apenas à satisfação das necessidades biológicas básicas, mas também englobam o necessário para garantir a integração social adequada do indivíduo, com respeito à dignidade humana. Quanto aos produtos essenciais, Sacha Calmon destaca que:

No ICMS, a seletividade não poderá ser muito ampla. Espera-se que duas alíquotas sejam suficientes. Uma para as mercadorias supérfluas e suntuárias, outra para o grosso das mercadorias de grande consumo popular, como se costuma dizer. Todavia, o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que se declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, um automóvel em si não é um bem supérfluo, embora um Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade e caviar é supérfluo⁵².

Assim, há produtos e serviços que possuem graus distintos de essencialidade para a sociedade. Contudo, bens ou serviços essenciais não se limitam apenas a que são biologicamente indispensáveis, mas englobam, também, aqueles que garantem uma vida digna ao cidadão, com o alicerce fundamental da essencialidade: o princípio constitucional da dignidade humana.

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
(...)

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 429.306**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620482>. Acesso em: 20/08/2023.

⁵² COELHO, *op.cit*, p. 322.

III - a dignidade da pessoa humana⁵³

Reforçando a visão acima mencionada acerca do princípio da dignidade humana, Aliomar Baleeiro observa que a essencialidade:

Refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros⁵⁴.

Uma vez que a dignidade humana é intrínseca aos indivíduos e também constitui um alicerce do Estado Democrático de Direito, bem como de sua preservação, ela se estabelece como um ponto de referência para a interpretação das leis.

Nessa perspectiva, ao empregar alíquotas mais baixas em produtos essenciais para a população, está se amparando não apenas no princípio da seletividade, mas também na premissa da dignidade da pessoa humana. A interconexão entre essencialidade e o mínimo existencial é notória, pois o que é essencial assegurar o mínimo existencial.

O conceito de mínimo existencial não se restringe apenas às necessidades fisiológicas humanas; é um termo muito mais amplo do que a mera subsistência, abrindo igualmente o acesso à cultura, à educação e ao lazer, sempre em consonância com a dignidade humana.

De acordo com o ensinamento de Ricardo Lobo Torres, o mínimo existencial não configura como um princípio jurídico, mas sim a substância essencial dos direitos humanos. Assim, torna-se evidente que o mínimo necessário para a vida é de extrema importância tanto para a sociedade quanto para a promoção dos direitos humanos, representando um conjunto de elementos materiais inalienáveis e necessário para uma existência digna. O autor também faz o seguinte registro:

O direito ao mínimo existencial, em síntese, é o núcleo essencial dos direitos fundamentais ancorados nos princípios da dignidade da

⁵³BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização: Misabel Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.90.

pessoa humana e do Estado Democrático de Direito e na busca pela felicidade. Após a reserva do mínimo existencial, que garante a igualdade de chances, é que se iniciam a ação da cidadania reivindicatória e o exercício da democracia deliberativa, aptos a assegurar os direitos sociais prestacionais em sua extensão máxima, sob a concessão do legislador e sem o controle contra majoritário do judiciário⁵⁵.

Podemos concluir que o princípio da seletividade representa a orientação do legislador em relação à maneira de tributar diferentes bens e serviços, levando em conta a essencialidade de cada um deles, e incorporando os princípios da dignidade humana e do mínimo existencial. Portanto, a única assistência constitucionalmente estipulada para a variação da alíquota é a implementação do princípio da seletividade.

Apesar da Constituição Federal do Brasil prever a eliminação das desigualdades e discriminações entre as pessoas, é sabido que essa aspiração nem sempre se concretiza na realidade. Especificamente quando abordamos a tributação sobre o consumo, especialmente no setor de produtos essenciais para as mulheres, muitos dos princípios jurídico-tributários são negligenciados, representando efetivamente um desafio ao nosso sistema jurídico.

1.2.3. Indução de comportamento

A indução de comportamento requer atenção quanto a potencialidade das normas em promover comportamentos virtuosos e desejáveis do sistema jurídico. Com efeito, seu propósito não deve meramente restringir as ações permitidas ou vedadas, mas deve estender-se à capacidade de moldar as ações e pensamentos humanos como uma forma de incentivo.

Dessa maneira, os fundamentos da indução de comportamento têm como ponto de partida os ensinamentos de Norberto Bobbio, que se dedicam a elucidar a função promocional do direito, com o propósito de recompensar e fomentar comportamentos. Dentro dos alicerces de sua teoria funcionalista do direito, em contraposição ao estruturalismo, Bobbio menciona que as manifestações do dirigismo estatal romperam com a concepção de que o Estado apenas deveria criar normas para autorizar ou proibir condutas, evoluindo para a incumbência de orientar a

⁵⁵ TORRES, *op.cit.*, p. 85.

atividade econômica e social⁵⁶. Nesse contexto, surgiu a possibilidade e a necessidade de utilizar as normas extrajurídicas para criar comportamentos almejados pelo sistema jurídico. Ao delimitar seu estudo, Bobbio diferencia a legislação repressiva daquela direcionada a estimular condutas desejadas, como se segue:

Em um ordenamento repressivo, o desencorajamento é a técnica típica por meio da qual se realizam as medidas indiretas. Em um ordenamento promocional, a técnica típica das medidas indiretas é o encorajamento. A esta altura, podemos definir 'desencorajamento' como a operação pela qual A procura influenciar o comportamento não desejado (não importa se comissivo ou omissivo) de B, ou obstaculizando-o ou atribuindo-lhe consequências desagradáveis. Simetricamente, podemos definir 'encorajamento' como a operação pela qual A procura influenciar o comportamento desejado (não importa se comissivo ou omissivo) de B, ou facilitando-o ou atribuindo-lhe consequência agradáveis⁵⁷.

Além disso, Bobbio ressalta dois métodos de direito: o da facilitação - que envolve estímulos simplificadores para viabilizar a execução do comportamento - e o da sanção positiva - que recompensa a ação conforme a norma legal -, estabelecendo a seguinte diferenciação entre essas abordagens:

Com o primeiro expediente, deseja-se tornar menos oneroso o custo da operação desejada, ora acrescentando os meios necessários à realização da operação, ora diminuindo o seu ônus; com o segundo, tende-se tornar a operação atraente, ou assegurar a quem a realização a obtenção de uma vantagem ou, então, o desaparecimento de uma desvantagem, uma vez observado o comportamento⁵⁸.

A visão que o autor italiano expõe é que pelo menos um dos aspectos das normas extrafiscais têm o propósito de influenciar o comportamento humano. Isso ocorre ao buscar estimular o receptor da norma a seguir a conduta prescrita pela lei, ou ao estabelecer mecanismos que desencorajem a ação caso ela não seja desejada. Essa abordagem foi categorizada por Paulo Caliendo como uma forma de

⁵⁶ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos da teoria do Direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manoli, 2007, p. 72.

⁵⁷ Ibidem, p. 16.

⁵⁸ Ibidem, p. 17.

intervenção⁵⁹ e indicada por Luís Eduardo Schoueri como normas tributárias indutoras ou extrafiscalidade em sentido restrito⁶⁰.

O autor Luís Eduardo Schoueri observa, adicionalmente, que a norma indutora se reveste de um caráter facultativo, ou seja, o destinatário da norma não é obrigatoriamente restrito a execução da orientação normativa. Isso garante ao destinatário a escolha de se submeter ou não às consequências normativas da norma indutora. Ele também menciona a ausência de elementos proibitivos na norma indutora, em contraste com o que é visto nas normas penais. Isso ocorre porque o objetivo não é categorizar a ação como ilegal, mas sim criar impactos negativos externos para o destinatário da norma, com a intenção de persuadi-lo a evitar a conduta que o legislador considera indesejável⁶¹.

Entretanto, a utilização excepcional da norma extrafiscal indutora requer uma atenção pela capacidade da norma (sua eficácia) no impacto no comportamento humano. Nesse contexto, Schoueri utiliza o exemplo da norma indutora aplicada a tributos sobre o consumo que resultam em um aumento da tributação, com o intuito de desencorajar o consumo de um determinado produto. Ele se apoia nas ideias de Gawel (apud Schoueri) para destacar a importância de avaliar a elasticidade da oferta e demanda, uma vez que, se for inelástica, um aumento na tributação será infrutífero, pois apenas elevará os preços dos bens sem alterar o consumo⁶². Isso implica que o preço do bem não influenciará a quantidade consumida, resultando apenas no aumento de efeitos negativos externos e tornando a norma indutora ineficaz.

Neste ponto, é essencial reafirmar que o desencorajamento diz respeito às ações legais, uma vez que um ato ilícito não pode ser reprimido através da abordagem tributária. Quando se recorre à norma tributária indutora para desincentivar certos comportamentos, é necessário admitir que esses comportamentos, embora possam ser indesejados sob uma perspectiva social ou econômica, são legalmente aceitáveis⁶³. Conforme sublinhado pelo Supremo Tribunal Federal, é inadmissível dentro de nosso sistema tributário utilizar um imposto com o propósito extrafiscal de

⁵⁹ CALIENDO, Paulo; MUNIZ, Veyzon. **Política fiscal e desenvolvimento tecnológico-empresarial: uma análise crítica sobre inovação e tributação**. Revista de Direito Brasileira, Florianópolis, ano 4, v. 8, p. 179-196, maio/ago. 2014, p. 197.

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

⁶¹ *Ibidem*, p. 44.

⁶² *Ibidem*, p. 49.

⁶³ LEÃO, *op.cit.*, p. 43.

punir atividades ilícitas, visto que. “tributo não é multa, nem pode ser usado como fosse”⁶⁴.

Dessa forma, no âmbito da indução através da tributação, o incentivo é planejado deliberadamente pelo legislador. Em outras palavras, há uma intencionalidade consciente de incitar uma ação ou falta de ação por parte do indivíduo, ambas as perspectivas como relevantes para o bem comum, fundamentadas em razões de natureza social, econômica e até política⁶⁵.

Nesse diapasão, é essencial considerar que todos os tributos, em maior ou menor grau, tem o poder de influenciar os contribuintes, gerando consequências além da simples arrecadação de recursos. No entanto, a distinção crucial ocorre quando se trata de medidas extrafiscais, onde essa influência não é apenas uma consequência natural da imposição tributária, mas sim uma intenção deliberada por parte do legislador. Nesse contexto, o tributo é utilizado como um instrumento de intervenção, com efeitos previamente planejados e desejados decorrentes dessa imposição. Com isso, nas normas tributárias indutoras, mais do que estabelecer uma regra tributária, o legislador (ou o executivo, quando autorizado, como no caso das alíquotas de certos tributos) contribui na busca de objetivos específicos⁶⁶.

Portanto, é evidente a importância de um controle rigoroso das regulamentações não fiscais. Isso é particularmente relevante quando há uma influência direta sobre o comportamento humano, seja para recompensar certas ações ou para desencorajar outras específicas. Isso nos leva a uma discussão central acerca das consequências das normas tributárias indutoras. Nesse contexto, é crucial considerar a capacidade dessas normas de causar efeitos concretos e atingir seus objetivos regulatórios.

1.3. A extrafiscalidade na tributação sobre o consumo

A tributação incidente sobre o consumo no Brasil é materializada através de diferentes tributos, incluindo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre

⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 94001**. Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/1982. No mesmo sentido: Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 116290, Relator Ministro Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 14/06/1988.

⁶⁵ CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição do Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo, 1964, p. 51.

⁶⁶ LEÃO, *op.cit.*, p. 45.

Serviços (ISS) e as contribuições sociais destinados ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Nesse sentido, embora haja contribuintes claramente identificados e definidos por lei (chamados de contribuintes de direito), esses impostos influenciam no preço de produtos e serviços, fazendo o contribuinte contrair para si o ônus financeiro da tributação (chamados de contribuintes de fato). De forma equivalente, os fabricantes e comerciantes frequentemente incorporam os montantes dos impostos no custo final de seus produtos e/ou serviços, resultando na percepção, por parte dos consumidores, de uma parcela (se não a totalidade) da carga tributária aplicada sobre um determinado item ou serviço.

Nesse cenário, ressalta-se que o sistema tributário brasileiro opera de duas maneiras distintas: a primeira é a progressiva, que se manifesta através do Imposto de Renda (IR), adotando uma escala progressiva na representação de pessoas físicas (IRPF) de acordo com a quantia de renda auferida e também com alíquotas adicionais quando referentes a pessoas jurídicas (IRPJ); e a segunda é a regressiva, que impõe uma alíquota única a todos, sem considerar a capacidade contributiva e os níveis de renda individual⁶⁷.

No Brasil, o ICMS, IPI, PIS e COFINS são tributados à luz da regressividade, esses tributos fazem parte do cotidiano de todos os consumidores do país e têm um impacto mais significativo sobre aqueles com menor renda. Uma vez que esses tributos são aplicados com uma alíquota uniforme, todos os consumidores suportam o mesmo valor à título de tributação, independentemente de seus recursos financeiros e sua capacidade contributiva. Isso resultará em efeitos inversamente proporcionais à renda, ou seja, os impactos percebidos serão maiores para quem possui renda mais baixa. Conseqüentemente, quanto maior a renda do consumidor, menos perceptíveis serão os impactos tributários, e o contrário também é válido.

Ademais, com o intuito de mitigar os efeitos decorrentes da regressividade, o legislador brasileiro estabeleceu a possibilidade de tributar determinados produtos e/ou serviços com base em sua essencialidade. Nesse contexto, quanto maior a importância do produto na vida dos consumidores, menor será a alíquota aplicada sobre ele e, por consequência, a carga tributária (ou seja, o ônus tributário ou seus

⁶⁷CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 5. ed. – Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023, p. 264.

impactos) percebida pelos consumidores ao adquiri-lo. Por conseguinte, esse mecanismo é a seletividade.

Percebe-se que a seletividade está intrinsecamente ligada à essencialidade, indicando que impostos como o IPI e o ICMS podem adotar alíquotas diversas, não seguindo a variação da base de cálculo, como na progressividade, mas sim em relação à importância dos produtos em si.

Para melhor evidenciar, o escritor Luis Eduardo Schoueri explica:

A ideia é bastante intuitiva: IPI e ICMS são clássicos impostos sobre o consumo, i.e., conquanto cobrados do vendedor, são concebidos para atingir a renda do consumidor, no ato do consumo. Ocorre que enquanto no imposto sobre a renda auferida, pode-se conhecer a capacidade contributiva, no caso dos impostos sobre o consumo, essa identidade não é imediata. Aliás, mesmo do ponto de vista histórico, os tributos sobre o consumo eram desenhados de modo a não se conhecerem os consumidores. Surgiram justamente porque os integrantes da nobreza e do clero não eram atingidos por impostos diretos, em virtude de sua imunidade. Daí a tributação sobre o consumo atingir a todos, sem distinção. Ora, não se conhecendo quem é o consumidor, corre-se o risco de se atingir a renda de quem não tenha capacidade contributiva. Daí a ideia de seletividade: idealmente os produtos essenciais, porque consumidos até por quem está no seu mínimo existencial, não são tributados, enquanto os bens supérfluos o são. Nota-se que o constituinte pressupõe uma relação entre a essencialidade e a capacidade contributiva do consumidor.⁶⁸

Nesse contexto, é relevante destacar a interpretação do Supremo Tribunal Federal referente à aplicação do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicações. O Ministro Ricardo Lewandowski enfatizou em seu parecer que a capacidade contributiva do sujeito passivo exige a observância do princípio da seletividade como um requisito imperativo, estabelecendo que, por meio de uma avaliação conduzida pelo método de comparação, não deve ocorrer a aplicação de "alíquotas exorbitantes em serviços essenciais".

Devido à sua natureza essencial, as alíquotas do ICMS aplicadas ao fornecimento de energia elétrica e ao serviço de comunicações não podem ser comparáveis às alíquotas de operações que envolvem refrigerantes, cigarros e produtos similares. Isso se deve ao fato de que os primeiros elementos estão ligados à dignidade da pessoa humana.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 454.

A situação é semelhante no caso do IPI, onde existe uma ampla lista de produtos que podem ser tributados, correspondentemente pelas respectivas alíquotas. Isso é delineado de maneira mais precisa no Decreto nº 11.158, datado de 29 de julho de 2022, o qual incorporou novas alíquotas, levando em consideração a essencialidade dos produtos industrializados.

Diante do exposto, nota-se à medida que a essencialidade do produto e/ou serviço diminui, a alíquota incidente nas operações relacionadas a eles aumenta. Essa relação também é resultado da abordagem onde o legislador busca concretizar o princípio da capacidade contributiva e reduzir os efeitos regressivos. Isso é feito com o objetivo de aumentar a carga tributária sobre itens supérfluos, que são frequentemente adquiridos por indivíduos com maior capacidade contributiva. Como afirmou Ricardo Alexandre:

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas 16 pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.⁶⁹

Além disso, de acordo com os ensinamentos de Regina Helena Costa:

A regra em foco significa que o ICMS operará, também, como instrumento de extrafiscalidade, visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto. Inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte “de fato”⁷⁰.

Nessa toada, é importante observar, que além da essencialidade estipulada na Constituição Federal e da flexibilidade para ajustar alíquotas conforme cada transação, existe um propósito de natureza extrafiscal. Desta forma, produtos essenciais, que são consumidos por todas as classes sociais, devem ser tributados com alíquotas baixas ou até mesmo zeradas. Por outro lado, produtos supérfluos, não essenciais, geralmente adquiridos pelas classes privilegiadas, devem suportar uma carga tributária mais elevada. Além disso, produtos que geram externalidades

⁶⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9ª ed. São Paulo: Método, 2015. p. 573.

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 282.

negativas, como tabaco, bebidas alcoólicas, armas e produtos que possam causar danos à sociedade, devem ser submetidos a uma carga tributária maior.

Analogamente à classificação doutrinária das imunidades, que as dividem em objetivas e subjetivas, podemos afirmar que a extrafiscalidade integra através da variação das alíquotas uma natureza objetiva, pois visa a proteção de certos bens ou serviços. É importante destacar, no entanto, que, em última instância, ainda que de maneira indireta, o objetivo constitucional é sempre o benefício das pessoas.

2. TRIBUTAÇÃO E GÊNERO

Inicialmente, é essencial considerar alguns dados para compreender como a estrutura tributária não apenas intensifica as disparidades sociais, mas também as disparidades de gênero.

Conforme dados divulgados pelo IBGE em 2019, a partir das informações coletadas da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua) de 2018, constatou-se que 10% da população brasileira detinha 43,1% da totalidade da riqueza nacional. No detalhar da distribuição da renda média mensal por faixas, o IBGE revelou que, no ano de 2018, apenas 1% da população auferiu um rendimento mensal de trabalho de R\$ 27.744,00, enquanto 50% da população mais desfavorecida registrou um ganho de apenas R\$ 820,00 por mês. Na perspectiva de gênero, igualmente abordada pelo IBGE em 2018, evidencia que mulheres entre 25 e 49 anos de idade recebiam, em média, R\$ 2.050,00 por mês, correspondendo a 79,5% do rendimento médio auferido por homens, avaliado em R\$ 2.579,00. No ano seguinte, de acordo com os dados do IBGE, as diferenças persistiam⁷¹.

Quando examinados conjuntamente os dados relativos a gênero e raça, observa-se um notável aumento na disparidade salarial: mulheres negras (abrangendo as categorias de pretas e pardas), que representam 28,42% da população brasileira, recebem menos de 44,4% da renda auferida por homens brancos. Se considerarmos somente o fator racial, sem levar em conta o gênero, essa mesma desigualdade se manifesta: os indivíduos brancos possuem uma renda 45%

⁷¹ PISCITELLI, Tathiane., et al. **Reforma Tributária e Desigualdade de Gênero**. Grupo de pesquisas Tributação e Gênero. FGV, 2020, p. 04. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 17/06/2023.

superior aos de origem negra, que compreendem cerca de 55,8% do total da população brasileira⁷².

Esses resultados não apenas evidenciam a desigualdade histórica social enfrentada por pessoas negras e mulheres em relação às pessoas brancas, mas também confirmam que as mulheres compõem as camadas mais baixas com relação à renda do país.

No tocante à análise do Sistema Tributário percebe-se que ele se caracteriza de acordo com a estrutura econômica, histórica e política do Brasil. Segundo Grown e Valodia nos países com renda média-baixa, como no caso do Brasil, aproximadamente 2/3 da carga tributária é composta por impostos indiretos, enquanto que nos países de renda alta, essa parcela corresponde a cerca de 1/3 do total da carga tributária⁷³.

Nesse sentido, a autora Janet Gale Stosky aduz que os sistemas tributários podem apresentar discriminações de gênero de forma explícita ou implícita. As discriminações explícitas relacionam-se às diretrizes que distinguem diretamente homens e mulheres, um exemplo, é uma situação notável na Argentina, onde os ganhos de propriedades compartilhadas pelo casal são, em sua maioria, atribuídos ao homem, evidenciando assim um claro viés discriminatório⁷⁴. Além disso, no Reino Unido, a prática de declarar renda individual para mulheres casadas não era permitida até 1990, e na Suíça, mesmo nos dias atuais, persiste a exigência de declaração conjunta. Essas normativas não apenas perpetuam estereótipos de submissão feminina, mas também podem funcionar como um desestímulo à participação da mulher no mercado de trabalho, uma vez que, em muitas situações, rendimentos adicionais podem ser tributados nas faixas mais elevadas do imposto de renda⁷⁵.

No entanto, ao contrário de algumas nações, a legislação brasileira não exhibe um viés explícito evidente.

No contexto da discriminação implícita, homens e mulheres recebem tratamento igual, mas os regulamentos das políticas tributárias são distintos. Isso é

⁷² Ibidem, p. 23.

⁷³ GROWN, C. Valodia. **Taxation and Gender Equity**, London: Routledge, 2010. Chapters 1 e 2. Disponível em: <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 15/07/2023.

⁷⁴ STOTSKY, Janet Gale. **Gender bias in tax systems**. International Monetary Fund, 1996, p. 16.

⁷⁵ PISCITELLI, ET AL. *op.cit.*, p. 26.

exemplificado por sistemas tributários que incidem principalmente sobre o consumo, como é o caso do Brasil, os quais oneram de forma mais acentuada as mulheres.

De acordo com informações simplificadas em um relatório elaborado pela Receita Federal Brasileira, com base em dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a arrecadação tributária no Brasil recai predominantemente sobre o consumo de produtos e serviços. Essa característica regressiva do Sistema Tributário Nacional se torna um fator agravante das disparidades sociais. Isso ocorre porque, nesse cenário, a capacidade contributiva de cada indivíduo não é considerada; ao contrário, no que se refere ao consumo de bens e serviços, exceto em casos de isenções fiscais, a alíquota é fixa e uniforme para todos os consumidores, sendo assim, mesmo que as mulheres recebam salários inferiores aos dos homens, ainda sim são tributadas de maneira igual⁷⁶.

Ademais, o fato de a tributação brasileira estar pautada no consumo e não na renda ou patrimônio, origina uma estrutura que penaliza os contribuintes com rendas mais baixas. A título de exemplo, uma pessoa que recebe um salário mínimo por mês paga a mesma carga tributária de ICMS na compra de insumos alimentícios que outra pessoa que ganha dez salários mínimos no mesmo período. Essa dinâmica se estende também a outros impostos indiretos, como PIS, COFINS e IPI.

Outrossim, é possível argumentar que alguns dos preconceitos implícitos podem existir na tributação da renda brasileira. De acordo com a nossa legislação, gastos em educação, saúde e dependentes podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda na modalidade "declaração completa". Assumindo-se que a declaração completa seja feita pelo cônjuge de maior renda - dados demonstram que os homens, em média, ganham 15% a mais que as mulheres⁷⁷ - essas deduções tendem a favorecer mais diretamente os homens, resultando em uma maior renda disponível para eles e aumentando sua barganha no contexto familiar.

Além disso, são as mulheres que assumem o papel mais direto nos cuidados relacionados à casa e aos familiares. De acordo com dados do IBGE⁷⁸, as mulheres,

⁷⁶ CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS. Receita Federal (org.). **Carga Tributária no Brasil 2018: análises por tributos e bases de incidência**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view> Distrito Federal, 2020. Acesso em: 14/07/2023.

⁷⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Mulher estuda mais, trabalha mais e ganha menos do que o homem**. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/20234-mulher-estuda-mais-trabalha-mais-e-ganha-menos-do-que-o-homem>. Acesso em: 18/06/2023.

⁷⁸ Ibidem.

em média, dedicam 20,9 horas por semana às tarefas domésticas, enquanto os homens destinam apenas 10,8 horas a essas atividades. Esse contexto abrange tanto mulheres empregadas quanto aquelas que não estão inseridas no mercado de trabalho, o que significa que, independentemente de sua situação profissional, é predominantemente a mulher que assume a responsabilidade principal pelos cuidados domésticos.

Esse dado traz consigo duas perspectivas distintas. Em primeiro lugar, evidencia a existência de uma parcela substancial de trabalho "não remunerado" (especificamente no âmbito do "cuidado") que não é considerada como renda ou crédito passível de dedução. Mesmo nos casos das mulheres que não estão inseridas no mercado de trabalho, e as atividades domésticas podem ser compensadas através da dedução de dependentes na base do Imposto de Renda (IR), ainda sim, essa dedução tende a favorecer os homens, detentores da renda principal do lar, e também pode desincentivar a busca por empregos formais por parte das mulheres. Para aquelas que estão empregadas e também enfrentam a responsabilidade dos afazeres domésticos – quer seja ao lidar diretamente com eles ou supervisionando tarefas terceirizadas – não lhes é atribuído qualquer crédito ou possibilidade de dedução em relação a essa atividade⁷⁹.

Além disso, outra prática tributária frequentemente empregada, que afeta os gêneros feminino e masculino de maneira desigual, é a concessão de incentivos e deduções fiscais para setores produtivos específicos. Um exemplo disso é a construção civil e as indústrias metalmeccânicas, que predominantemente empregam mão de obra masculina. Essas políticas de deduções fiscais seletivas carregam um viés de gênero ao estimular o crescimento do emprego em certos campos em detrimento de outros⁸⁰.

Em suma, os principais fatores que provocam a variação do impacto da tributação entre homens e mulheres estão predominantemente ligados a: distintas formas de inserção no mercado de trabalho com base no gênero; a disparidade na divisão de tarefas não remuneradas relacionadas ao lar e aos cuidados familiares; as

⁷⁹ PISCITELLI, Tathiane e outras. **Tributação e gênero**. JOTA. São Paulo, maio de 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019#sdfootnote14sym>. Maio de 2019. Acesso em: 23/07/2023.

⁸⁰ SÁNCHEZ, M. A. **Estado de la tributación para la equidad de género en Ecuador**. Friedrich Ebert Stifund – FES. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/14359.pdf>. Acesso em: 20/07/2023.

tendências de consumo discrepantes entre indivíduos masculinos e femininos; os regulamentos legais e o acesso a recursos de capital⁸¹.

Diante disso, é imperativo adotar medidas desiguais àquelas que restam em posicionamento desigual, a fim de evitar a violação de princípios constitucionais tais como os da capacidade contributiva, da isonomia, da vedação ao confisco, da seletividade e da própria dignidade da pessoa humana. Além disso, um enfrentamento eficaz da desigualdade de gênero tem um impacto positivo abrangente, uma vez que transcende para outras áreas desafiadoras da sociedade, visto que possui uma natureza interligada. Em termos simples, as interseções entre gênero e outros fatores sensíveis à identidade e políticas tributárias, como raça e classe, podem beneficiar-se de medidas que visem reduzir as disparidades de gênero. Nesse sentido, ao passo que houvesse uma estruturação tributária que visasse a mitigação do preconceito relacionado ao gênero, incluindo mulheres negras e de baixa renda, estariam inerentemente contribuindo para o enfrentamento do racismo estrutural e das disparidades sociais, transcendendo o âmbito exclusivo da desigualdade de gênero⁸².

2.1. Conceito de “*pink tax*” e suas implicações no consumo de produtos femininos

O termo “*pink tax*”, proveniente do inglês, refere-se a uma discrepância nos preços de produtos idênticos ou semelhantes disponíveis no mercado, com a principal disparidade sendo o produto mais caro é aquele voltado ao gênero feminino.

Conforme definido pela pesquisadora Alara Yazicioglu, “*pink tax*” refere-se aos valores extras pagos pelas mulheres ao comprar bens e serviços que são notavelmente semelhantes aos adquiridos pelos homens, mas com preços menores⁸³.

Apesar de o “*pink tax*” não se enquadrar como uma taxa ou imposto no sentido legal dos termos, é essencial que o âmbito jurídico analise a abordagem e a regulamentação dessa prática. Isso é necessário para que esse comportamento seja

⁸¹ GROWN, C. Valodia. **Taxation and Gender Equity**, London: Routledge, 2010. Chapters 1 e 2. Disponível em: <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 15/ 07/2023.

⁸² PISCITELLI, Tathiane e outras. **Reforma Tributária E Desigualdade De Gênero**. Novembro de 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 06/07/2023.

⁸³ YAZICIOGLU, Alara Efsun. **Pink Tax and the Law: Discriminating against Women Consumers**. Nova Iorque: Routledge, 2018, p. 1.

formalizado e contido por meio do sistema legal. Uma "taxa" que tem como objetivo lesar as consumidoras femininas baseada exclusivamente em critérios de gênero configura uma discriminação direta e ilegal contra as mulheres.

Nesse mesmo contexto, Yazicioglu enfatiza que essa prática transgreda princípios constitucionais fundamentais que rejeitam quaisquer formas de discriminação, além de conflitar com tratados internacionais que asseguram a igualdade entre indivíduos. Princípios como a igualdade não apenas são salvaguardados em nível constitucional, mas também orientam as abordagens legais e sociais⁸⁴.

Outrossim, já faz alguns anos que a precificação baseada no gênero tem sido alvo de indagações por diferentes grupos femininos. Conforme a pesquisa de Yazicioglu, um dos primeiros grupos a identificar tal prática e manifestar-se publicamente foi a associação francesa *Georgette Sand*, que, em 2014, elaborou um documento comparativo de preços entre produtos femininos e masculinos assemelhados. O resultado da comparação revelou que os produtos destinados ao público feminino possuíam preços inexplicavelmente mais elevados em relação aos direcionados ao público masculino. Diante disso, o grupo tomou a iniciativa de enviar uma petição coletiva, contendo mais de quarenta mil assinaturas, à uma das maiores cadeias de supermercados da França, para pleitear a igualdade de preços para os produtos de consumo disponibilizados. Foi nesse momento que os termos "*pink tax*" e "*woman tax*" foram cunhados, com a intenção de rotular essa antiga prática de mercado.

Conforme fora elucidado no tópico anterior, a tributação é bem mais onerosa quando a análise se volta para gênero feminino no Brasil. É aduzido pela tributarista e professora da Fundação Getúlio Vargas, Tathiane Piscitelli:

Cobra-se mais por bens e serviços cujo público principal são as mulheres, mas não porque são produtos e serviços que apenas elas consomem: o maior preço decorre da apresentação na versão feminina de muitos bens e serviços que existem similares 'masculinos'⁸⁵.

⁸⁴ Ibidem, p. 2.

⁸⁵ PISCITELLI, Tathiane e outras. **Reforma Tributária E Desigualdade De Gênero**. Novembro de 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 06/07/2023.

Além disso, observa-se que na realidade, “as mulheres, ao consumirem esses bens e serviços, acabam dispendo de parcela maior de sua renda e sofrendo maior incidência tributária sobre o consumo”⁸⁶.

Dado que essa desigualdade permanece como um traço proeminente na realidade do Brasil, ela tem sido objeto de debates. Isso porque, percebe-se as consequências econômicas e sociais, evidenciam uma contraposição aos princípios consagrados na Constituição Federal, os quais preconizam a igualdade como um direito fundamental para todos, sem distinção de qualquer natureza.

O “*pink tax*” tem um impacto direto na contribuição de homens e mulheres para a arrecadação de impostos sobre o consumo, destacando ainda mais as desigualdades existentes entre o gênero feminino e masculino. Isso ocorre porque os produtos destinados ao público feminino são frequentemente comercializados a preços mais elevados em comparação com produtos semelhantes destinados ao público masculino. Esses itens, que geralmente possuem conteúdo e finalidades idênticas, divergindo apenas na cor, são mais onerosos para o gênero feminino devido à simples segmentação de cor e público alvo.

Conseqüentemente, pesquisas demonstram que no Brasil, produtos destinados ao público feminino apresentam um preço 12,3% mais elevado em comparação com suas versões destinadas ao público masculino⁸⁷.

Adicionalmente, uma vez que esse valor está incorporado nos produtos direcionados às mulheres e considerando que as consumidoras não têm alternativa senão suportá-lo, o “*pink tax*” guarda semelhanças com um tributo indireto. Ademais, o “*pink tax*” apresenta duas características essenciais no que diz respeito ao impacto econômico dos impostos: são compulsórios e não-vinculados⁸⁸.

Isso é evidenciado no caso das lâminas de barbear, que, mesmo apresentando funcionalidade semelhante, são precificadas a valores mais elevados quando destinadas às mulheres. De forma semelhante, os xampus direcionados ao público

⁸⁶ Ibidem.

⁸⁷ BRITO, Maíra Konrad de. **Tax women: a desigualdade de gênero na tributação**. JOTA. São Paulo, mar. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-taxbrazil/tax-women-adesigualdade-de-genero-na-tributacao-20032020>. Acesso em: 27/07/2023.

⁸⁸ YAZICIOGLU, Alara Efsun. **Pink Tax and the Law: Discriminating against Women Consumers**. Nova Iorque: Routledge, 2018, p. 53.

feminino frequentemente possuem preços superiores, mesmo sendo produzidos pelas mesmas marcas que fabricam os produtos masculinos⁸⁹.

Dessa maneira, a estrutura tributária no Brasil demonstra-se regressiva, recaindo principalmente sobre a aquisição de bens e serviços. Ademais, quando há uma diferenciação de preço baseada no gênero do consumidor, essa mesma lógica se dará na tributação aplicada. Dessa forma, produtos direcionados ao público feminino não apenas carregam um custo mais elevado, mas também estão sujeitos a uma tributação mais alta.

Nesse contexto, aduz Maria Raquel Firmino:

(...) a regressividade do sistema atua de forma bastante penosa para as mulheres devido ao maior encargo sobre os produtos que elas estão mais propensas a consumir, seja porque faz parte da divisão de trabalho tradicionalmente que lhes foi atribuída, seja porque são de uso obrigatório, por questões fisiológicas (como já citado, os produtos para amamentação, absorvente higiênico etc.), seja porque estão mais vulneráveis à pobreza e à miséria (sobretudo mulheres negras).⁹⁰

No contexto do “*pink tax*”, ao adquirirem produtos, as mulheres muitas vezes inclinam-se a escolher aqueles direcionados ao público feminino, sem perceber que, mesmo possuindo funcionalidades compatíveis com os produtos masculinos, estes têm um custo mais elevado. Essa percepção da realidade pode muitas vezes passar despercebida.

De acordo com uma pesquisa conduzida pela Escola Superior de Propaganda e Marketing (ESPM), que abrangeu 480 mulheres nas cidades de São Paulo, Rio de Janeiro e Salvador, constatou-se que 82% das entrevistadas não estavam cientes da discrepância de preços entre os produtos destinado ao público feminino e masculino⁹¹.

Na perspectiva da indústria, o fenômeno do “*pink tax*” está fundamentado em duas abordagens: a crença estereotipada de que as mulheres são mais propensas ao consumo e que a criação de produtos específicos para esse público refletiria uma postura inclusiva em relação ao gênero. Existem várias pesquisas que demonstram

⁸⁹ PISCITELLI, Tathiane e outras. **Reforma Tributária E Desigualdade De Gênero**. Novembro de 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 06/07/2023.

⁹⁰ RAMOS, Maria Raquel Firmino. **No taxation without women representation: Por um sistema tributário progressivo em relação ao gênero**. In: MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra de. Política Fiscal e Gênero. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020. p. 7-145.

⁹¹ MARIANO, Fábio. **Taxa Rosa**, Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor. Escola Superior de Propaganda e Marketing, 2017. p.4. Disponível em <https://static.poder360.com.br/2018/07/TAXA-ROSAGENERO-1.pdf>. Acesso em: 24/07/2023.

os objetos com características semelhantes destinados a ambos os gêneros, incluindo finalidades e métodos de composição idênticas, divergindo apenas na cor. No entanto, de fato, não existe uma justificativa clara para os motivos subjacentes dessa maior tributação e precificação sobre os produtos consumidos pelo público feminino.

2.2. A extrafiscalidade como agente redutor do “pink tax”

Anteriormente, ressaltou-se a relevância dos princípios constitucionais e tributários no âmbito do direito, destacando-se neste tópico o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade.

Quando se entrelaça o princípio da seletividade com o da capacidade contributiva, presume-se que produtos essenciais são adquiridos por uma parcela significativa da população, independentemente de análises relacionadas à classe social, pois são cruciais para a subsistência e sobrevivência. Portanto, ao consumir esses bens, a capacidade contributiva é reduzida.

Para além das alíquotas, a consideração dos princípios constitucionais e tributários podem influenciar os convênios interestaduais ao optar por diminuir as bases de cálculo, oferecer isenções e utilizar outros meios permitidos pela Constituição Federal.

Esses convênios podem ser categorizados como medidas de políticas públicas. As políticas públicas representam medidas e determinações governamentais com ou sem o objetivo de abordar questões sociais, estabelecendo objetivos e estratégias para promover o bem-estar da sociedade dentro dos parâmetros do interesse público. Conforme delineado por Leonardo Secchi⁹², essas políticas são conceituadas como respostas a desafios de natureza pública, buscando atender aos interesses coletivos.

Um dos itens amplamente consumidos pelo público feminino, que exige consideração por parte dos legisladores, é o absorvente feminino usado durante o período menstrual. A Organização das Nações Unidas calculou que uma em cada dez meninas enfrentam os desafios da carência menstrual durante seus anos escolares. No contexto brasileiro, essa proporção é ainda maior, atingindo uma em cada quatro meninas. No ano de 2014, a ONU reconheceu o direito à higiene menstrual,

⁹² SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, Esquemas de Análise, Casos Práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2014, p. 1.

considerando-o tanto como um componente do direito à saúde pública quanto como um direito humano⁹³.

Após examinar o caráter extrafiscal do princípio da seletividade em alinhamento com a dignidade humana, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) tomou a decisão, em 20 de outubro de 2021, de aprovar o Convênio ICMS 187/21. Esse convênio estabelece a isenção do ICMS para transações envolvendo absorventes íntimos femininos destinada a órgãos de Administração Pública. O Convênio aduz:

Os Estados e o Distrito Federal ficam autorizados a isentar do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - as operações realizadas com absorventes íntimos femininos, internos e externos, tampões higiênicos, coletores e discos menstruais, calcinhas absorventes e panos absorventes íntimos, NCM 9619.00.00, destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.

Parágrafo único. As unidades federadas ficam autorizadas a não exigir o estorno do crédito fiscal previsto no art. 21 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, nas operações de que trata este convênio⁹⁴.

Essa medida representa um progresso no combate a questões como a pobreza menstrual e a diminuição da disparidade de gênero. O único ponto pendente nesse contexto é que, apesar do convênio possibilitar a isenção do ICMS, não existe uma regulamentação legal que obrigue os estados a implementar tal medida.

Dado que o custo dos absorventes guarda uma conexão direta com a taxa de evasão escolar entre meninas e mulheres incapazes de adquirir o produto devido a razões financeiras, ausentando-se da escola durante o período menstrual, o Estado do Rio de Janeiro adotou o Convênio sendo formalizado através da Lei 9.508/21, permitindo ao Poder Executivo empregar os recursos provenientes do Fundo Estadual de Combate à Pobreza para executar o Convênio que estabeleceu a isenção do ICMS

⁹³ Cf. UNESCO. **Good policy and practice in health education booklet 9: puberty education and menstrual hygiene management.** Paris: Unesco, 2014. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002267/226792e.pdf>. Acesso em: 22/06/2023.

⁹⁴ CONFAZ (Brasil). Convênio nº 187/2021. **Concede isenção do ICMS nas operações com mercadorias destinadas a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV187_21. Acesso em: 20/06/2023.

em transações internas com absorventes íntimos femininos, contanto que direcionados a entidades da Administração Pública.

Diante desse contexto exposto, contudo, podemos inferir que no atual sistema tributário do Brasil não existe uma norma compulsória que garanta isenções ou incentivos fiscais direcionados a produtos essenciais femininos. Essa situação, que tem um impacto significativo sobre o orçamento feminino, tornando inaceitável a falta de vínculo entre a tributação e os direitos humanos. Tal falta de normas apenas perpetua a disparidade social, e configura uma transgressão dos direitos humanos das mulheres.

Assim, torna-se de suma importância desenvolver um entendimento sólido do princípio da seletividade tributária. Isso possibilitará a identificação de estratégias para enfrentar e diminuir as disparidades de gênero.

É pertinente ressaltar as recomendações de alteração na legislação tributária, conforme as propostas projetadas por Tathiane Piscitelli:

Concessão de isenção de PIS/COFINS e IPI sobre absorventes íntimos femininos e assemelhados (calcinhas absorventes e coletores menstruais) e fraldas higiênicas infantil e adulto, além da inclusão, no Anexo I - Produtos Integrantes da Cesta Básica, do PL 3887/2020, concessão de isenção de PIS/COFINS e IPI sobre anticoncepcionais, além da inclusão, no Anexo I - Produtos Integrantes da Cesta Básica, do PL 3887/2020, Manutenção da desoneração dos itens da cesta básica. Assegurar a isenção de PIS/COFINS e IPI sobre medicamentos utilizados em reposição hormonal por conta da menopausa, e na redesignação sexual, além da previsão de isenção no PL 3887/2020, que cria a CBS, contribuição sobre bens e serviços, de competência da União⁹⁵.

Nesse contexto, a isenção de impostos aplicados à produção e distribuição dos itens relacionados ao ciclo menstrual de forma compulsória, não apenas eliminaria essa carga exclusivamente feminina, mas também expandiria as possibilidades de acesso a esses produtos para mulheres de baixa renda e demais grupos, ao reduzir os custos de aquisição.

Vale ressaltar que diversas nações já implementaram isenções de impostos para produtos de higiene menstrual, incluindo países como Canadá, Irlanda, Austrália, Índia, Colômbia, Holanda, Espanha, Quênia, Uganda, Malásia, entre outros. Além

⁹⁵PISCITELLI, Tathiane e outras. **Reforma Tributária E Desigualdade De Gênero**. Novembro de 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 06/07/2023.

disso, algumas nações reduziram drasticamente as alíquotas, como é o caso da França, Itália e Reino Unido.

O “*Gender Tax Repeal Act*” que ocorreu na Califórnia em 1995, é um exemplo de legislação que atendeu alguns aspectos das necessidades femininas, coibindo quaisquer formas de discriminação de gênero na prestação de serviços. Embora seja reconhecido como um marco na batalha contra o “*pink tax*”, a autora Alara Yazicioglu aduz, sob a perspectiva crítica, o fato de que seu alcance é limitado à regulamentação de serviços, não abordando a discriminação de preço em relação ao gênero em produtos de consumo⁹⁶. Conforme a autora, coibir somente a discriminação de gênero no tocante a prestação de serviço em si, pode acabar concedendo justificativa para os produtores persistirem com a prática de cobrar valores mais elevados das mulheres, ao mesmo tempo em que alegam disparidades inerentes à natureza da prestação desse serviço⁹⁷. Em razão disso, o dispositivo legal seria contundente ao abarcar tanto produtos quanto serviços para eliminar de maneira abrangente o “*pink tax*”. No que diz respeito aos produtos, a proibição da “taxa rosa” deveria ser indistinta, sendo completamente proibida. Quanto aos serviços, além de proibir a discriminação de gênero, tal dispositivo deveria incorporar critérios objetivos que permitissem uma precificação, de modo que os consumidores tivessem clareza sobre os custos de cada serviço e os motivos subjacentes para a variação de preços, como a duração de cada serviço e os materiais específicos empregados⁹⁸.

Por fim, considere-se que a promulgação de uma legislação com essas características no contexto brasileiro deveria acarretar penalidades para as empresas que se recusarem a cumprir as normas estabelecidas e persistirem em ações discriminatórias contra as mulheres. Desta forma, seria crucial incluir disposições sobre multas impostas àqueles que persistem em tais práticas abusivas. Para isso, valeria o canal de denúncias, juntamente com a fiscalização realizada por órgãos competentes como o Programa de Proteção e Defesa do Consumidor (PROCON). Isto garantiria a capacidade de notificar e aplicar multas contra estabelecimentos envolvidos em tais transgressões. Além disso, poderia envolver a distribuição gratuita

⁹⁶ YAZICIOGLU, *op.cit.*, p. 80.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 85.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 86.

de absorventes higiênicos em postos de saúde públicos através do Programa Saúde da Família⁹⁹.

Portanto, é absolutamente imperativo que a política tributária leve em consideração o verdadeiro estado da sociedade brasileira, particularmente das mulheres que constituem uma parcela crucial da população. Isto envolve a implementação de políticas públicas eficazes, a promoção de melhores oportunidades de emprego e a procura da paridade salarial com os homens, tudo com o objetivo de alcançar a igualdade de gênero.

Neste sentido, a intenção não é conceder tratamento preferencial, mas sim corrigir uma desigualdade perpetuada pelo Sistema Tributário, uma vez que esta abordagem encontra respaldo constitucional.

2.3. A inferência do sistema tributário na desigualdade de gênero

A análise da questão tributária necessita ser abordada sob a lente dos direitos humanos. É crucial que os ativistas dos direitos humanos promovam diálogos a respeito da legislação tributária, especialmente diante do aumento da disparidade econômica e da implementação de programas de austeridade que resultaram na redução de serviços essenciais e amparo social. Especificamente no contexto das questões de gênero, a política fiscal que é um dos principais pontos sustentados pelos defensores dos direitos femininos e pelo movimento feminista. Nas palavras de Flavia Marinpietri:

Apesar da inexistência de uma lei específica contra esta diferença injusta de preços, o Código de Defesa do Consumidor no artigo 39 mais precisamente, incisos V e X, consideram como abusivo e proíbem nesta ordem, toda ação comercial que elevem preços sem justa causa. Elevação de preço esta que não tem justificativa legal, tendo em vista que o produto nestes casos apresenta com diferença somente a cor ou algum acessório que não atingem o custo de venda e produção, ou seja, o produto é o mesmo¹⁰⁰.

⁹⁹ PISCITELLI, Tathiane e outras. **Reforma Tributária E Desigualdade De Gênero**. Novembro de 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 06/07/2023.

¹⁰⁰ MARIMPIETRI, Flavia. **Pink tax e o direito das consumidoras**. Revista UNIFACS, Salvador, n. 206, p. 01-04, ago. 2017, p. 03. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/4971/3191>. Acesso em: 15/08/2023.

Dentre os principais óbices identificados no Sistema Tributário Brasileiro, destaca-se as isenções tributárias aplicadas a lucros, dividendos e propriedades, aliadas à regressividade que amplifica as disparidades de gênero no país. A tributação ser predominantemente sobre o consumo dos cidadãos, também, alinha-se com características observadas em nações mais pobres. As mulheres, para além das restrições monetárias decorrentes das discrepâncias salariais e da subutilização de sua força de trabalho, enfrentam a realidade do trabalho doméstico não remunerado. Essa dinâmica ressalta a carência de políticas e serviços públicos na construção da sociedade¹⁰¹.

Na perspectiva dos direitos humanos, ao abordar a temática dos impostos, são examinadas suas quatro funções como: recursos, redistribuição de renda, representatividade e reprecificação. A concessão de serviços públicos de qualidade é viabilizada por meio da alocação de recursos provenientes das receitas fiscais. A redistribuição contribui para uma distribuição de renda mais equitativa. O empoderamento das mulheres é ampliado por meio das oportunidades e da presença feminina na esfera fiscal e política. Em resumo, ao redefinir os preços de bens e serviços e corrigir distorções de mercado, é possível criar incentivos positivos e negativos. Dessa forma, a tributação, se empregada de maneira consciente, pode se tornar um instrumento persuasivo na busca pela igualdade¹⁰².

Atualmente, as estruturas hierárquicas demonstram-se desiguais na dinâmica entre homens e mulheres, dado que a experiência feminina é moldada por diversas influências sociais. Nesse sentido Brena Paula Magno Fernandez elucida:

A predominância e o privilégio de traços, características, atitudes e comportamentos tradicionalmente considerados como tipicamente masculinos (como a razão, o rigor e a objetividade) na moderna cultura ocidental promoveram – de acordo com a visão feminista – uma injusta e deletéria subjugação dos aspectos e características identificados como predominantemente femininos (como a emoção, a flexibilidade e a subjetividade), considerados inferiores e/ou marginais¹⁰³.

¹⁰¹ VIECELI, Cristina Pereira; AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero**. Instituto Justiça Fiscal. Rio Grande do Sul, 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/wpcontent/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acesso em: 20/07/2023.

¹⁰² CAPRARO, Chiara. **Direito das mulheres e justiça fiscal: Por que a política tributária deve ser tema da luta feminista**. Sur - Revista Internacional de Direitos Humanos. Tradução Fernando Sciré, São Paulo, v. 13, n. 24. 10 p, 01 02 2017. Disponível em: <https://sur.conectas.org/wp-content/uploads/2017/02/1-sur-24-por-chiara-capraro.pdf>. Acesso em: 16/08/2023.

¹⁰³ FERNANDEZ, Brena Paula Magno. **Economia feminista: metodologias, problemas de pesquisa e propostas teóricas em prol da igualdade de gêneros**. Revista de Economia Política, São Paulo,

A presença do Estado é sustentada pela arrecadação de tributos, que servem para viabilizar políticas públicas, bem como os direitos e garantias destinados aos cidadãos. Focando na realidade brasileira e analisando as diretrizes de justiça impostas pelo Estado através da Constituição de 1988, conjuntamente com o fato de que as mulheres figuram a parcela de renda mais baixa no Brasil, é possível concluir a marcante regressividade do Sistema Tributário Nacional e como ela afeta de maneira mais direta esse grupo, especialmente as mulheres negras¹⁰⁴.

A falta de progressividade na tributação no contexto brasileiro, juntamente com as políticas tributárias impostas, não contribui para a diminuição das discrepâncias sociais. De acordo com o relatório da OXFAM Brasil de 2014, a carga tributária no país foi mais elevada entre as nações da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico)¹⁰⁵.

Essa estrutura tributária acentua as disparidades de gênero no país uma vez que as mulheres frequentemente ocupam empregos com remunerações mais baixas e têm uma presença menor no mercado de trabalho em comparação aos homens¹⁰⁶.

No Brasil, incide a tributação sobre a produção e o comércio, negligenciando a tributação sobre o capital, resultando no aumento dos custos dos bens e serviços, prejudicando a integralidade do sistema produtivo. O sistema tributário regressivo não apenas prejudica as classes médias e baixas, mas também se desdobra em disparidades de gênero e raça, dado que há uma clara associação entre rendimentos elevados e características pessoais masculinas e de ascendência branca. É evidente que, quando comparado às nações desenvolvidas, o Brasil apresenta uma notável desigualdade na distribuição de renda, intensificada pelo caráter regressivo de seu sistema tributário¹⁰⁷.

v. 38, n. 152, p. 559-583, jul./set. 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/ij/rep/a/hK9fwgQzytLqMh77BL7JBPF/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 30 out. 2021.

¹⁰⁴ PISCITELLI, Tathiane et al. **REFORMA TRIBUTÁRIA E DESIGUALDADE DE GÊNERO**. FGV DIREITO SP. São Paulo, 2020. 42 p. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 17/06/2023.

¹⁰⁵ OXFAM BRASIL. **Direitos Humanos em tempos de austeridade**. Estudo realizado em parceria com a Oxfam Brasil, Inesc e CERS apresentado em audiência publicada no dia 14 de dezembro de 2017 na Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/noticias/teto-de-gastos-estudorevela-queda-de-ate-83-em-politicas-publicas-para-area-social/>. Acesso em: 17/08/2023.

¹⁰⁶ VIECELI, Cristina Pereira; AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero**. Instituto Justiça Fiscal. Rio Grande do Sul, 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/wpcontent/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acesso em: 20/07/2023.

¹⁰⁷ Ibidem.

A configuração do Sistema Tributário Brasileiro prejudica de forma desproporcional os cidadãos de baixa renda, devido à alta carga tributária relacionada ao consumo e à isenção de impostos para os mais afluentes. De acordo com dados da Receita Federal, as mulheres enfrentam alíquotas mais elevadas de imposto de renda em praticamente todas as faixas de renda, exceto nas duas faixas entre 80 e 240 faixas-mínimos, onde os homens superam as mulheres¹⁰⁸.

Ademais, devido às disparidades salariais e às construções de gênero, mulheres e homens manifestam distinções significativas no que diz respeito ao consumo. Essa dinâmica foi reconhecida pela literatura feminista, demonstrando que as mulheres enfrentam um ônus maior quando direcionam suas rendas para itens relacionados ao lar, especialmente quando são encarregadas da manutenção doméstica. Essas diferenças nas despesas entre mulheres e homens, impulsionadas por fatores de desigualdade, acentuam a discrepância nas rendas entre os gêneros. Isso é notório ao compararmos homens que são chefes de família, onde as mulheres gastam mais em itens para o bem-estar familiar e investem menos em ativos, conforme indicado pelo estudo de Cristina Pereira Viecei¹⁰⁹. O referido estudo, evidencia que as mulheres suportam um peso financeiro maior em despesas mensais do lar em comparação com os homens. Isso é notável em categorias como habitação, higiene, alimentação, cuidados pessoais e serviços de saúde, conforme indicado pelos dados encontrados na Pesquisa de Orçamento Familiar de 2017-18¹¹⁰.

Entretanto, a escassez de recursos financeiros destinada à realização dos direitos das mulheres e à promoção da igualdade de gênero tem sido identificada pela Organização das Nações Unidas como uma das principais razões que comprometem a resolução desse problema específico. Em certos países, essa disparidade chega a atingir 90%¹¹¹. A ausência de recursos financeiros prejudica a implementação de ações externas aos direitos humanos das mulheres e à redução das desigualdades de gênero.

¹⁰⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. TABELA DE PREÇOS E TRIBUTOS SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS ESSENCIAIS. Disponível em: <https://apublica.org/wp-content/uploads/2020/02/22cargatributariaprodutosdeconsumopopular.pdf>. Acesso em: 19/08/2023.

¹⁰⁹ VIECELI, Cristina Pereira; AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero**. Instituto Justiça Fiscal. Rio Grande do Sul, 2020. 66 p. Disponível em: <https://ijf.org.br/wpcontent/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acesso em: 20/07/2023.

¹¹⁰ Ibidem.

¹¹¹ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra as Mulheres** – 1979. Bruxelas, ONU, 1979.

No contexto do sistema tributário brasileiro, observa-se a insuficiência de financiamento para a realização dos direitos relacionados à igualdade de gênero. Especificamente, nota-se a presença de um sistema tributário que tende a prejudicar, em grande medida, as mulheres. É crucial esclarecer que isso não implica em uma discriminação de gênero explicitamente ordenada. A legislação tributária brasileira não contém nenhuma norma com o propósito específico de subjugar a mulher em relação ao homem. No entanto, subsiste uma forma de discriminação enraizada no sistema tributário devido a fatores externos e à posição das mulheres na sociedade.

Nesse contexto, tem havido uma atenção crescente para os debates sobre os efeitos da tributação nas questões de gênero, amplamente conhecido como “*pink tax*”. Essa expressão refere-se a uma estratégia de marketing que contribui para a aplicação de um tratamento econômico diferenciado. Apesar de apresentarem pequenas variações de cor e design, não se encontram diferenças substanciais que justifiquem as discrepâncias de preço. Importante ressaltar que isso não constitui propriamente um tributo, mas sim uma prática de mercado. O “*pink tax*” também gera efeitos indiretos na tributação, já que as mulheres acabam pagando um imposto mais elevado sobre o consumo devido aos preços mais altos. Portanto, não é possível negligenciar os efeitos adversos sobre a renda das mulheres.

2.3.1 O impacto em referência ao IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme previsto no artigo 153, inciso IV, da Constituição de 1988, desempenha um papel significativo como instrumento de proteção à indústria nacional, graças à sua natureza extrafiscal.

A extrafiscalidade do IPI, de acordo com o artigo 150, §1º, da CF/88, advém da sua não vinculação aos Princípios da Anterioridade Genérica e da Legalidade, permitindo a legislação que o instituto produza efeitos no mesmo ano de sua criação e que suas alíquotas podem ser modificadas pelo Poder Executivo, conforme estipulado no artigo 153, §1º, da Constituição¹¹².

Os incisos I a IV do §3º do artigo 153 da Constituição estabelecem regras de relevância para o IPI, a saber: i) a seletividade do imposto baseada na essencialidade do produto; ii) o princípio da não cumulatividade; iii) imunidade sobre produtos

¹¹² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

industrializados destinados à exportação; e iv) a redução do impacto do imposto na aquisição de bens de capital¹¹³.

A seletividade do IPI implica que suas alíquotas sejam ajustadas de acordo com a essencialidade do produto sujeito à tributação, de forma que os produtos mais essenciais devem ter alíquotas mais baixas, enquanto os produtos menos essenciais devem ser tributados a uma taxa mais alta.

Conforme estipulado pelo artigo 46 do Código Tributário Nacional (CTN), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) apresenta três situações de incidência distintas: i) o desembaraço de produtos industrializados provenientes do exterior; ii) a realização de operações envolvendo produtos industrializados; e iii) a aquisição de produtos industrializados em leilão, quando esses foram apreendidos ou abandonados. Em relação a esses cenários de incidência, Regina Helena Costa ressalta que:

(...) a primeira hipótese de incidência revela um IPI configurado como autêntico adicional do Imposto de Importação, de conotação marcadamente extrafiscal, destinado à proteção da indústria nacional. Já a segunda hipótese aponta a materialidade típica do IPI. Vale observar que tal materialidade remete à industrialização de produtos, assim, entendido seu processo de confecção. Saliente-se que o conceito de industrialização, para fins de IPI, é meramente acessório, já que o que importa é o conceito de produto industrializado, objeto da operação (art. 46, parágrafo único, CTN). Não é a industrialização que se sujeita à tributação, mas o resultado desse processo. Confirma esse entender a dicção do art. 153, §3º, II (“compensando-se o que for devido em cada operação...”). Portanto, o conceito determinante para a identificação do aspecto material do imposto em foco é o de produto industrializado. Daí por que o parágrafo único do art. 45, CTN, define como o “que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Singelamente, produto industrializado é o que se faz para vender¹¹⁴.

No entanto, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é classificado como um imposto indireto, o que implica que o encargo financeiro não recai sobre o contribuinte direto, mas sim sobre o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final. Assim, sob essa estrutura, o montante do imposto é incorporado ao preço do produto, e apenas o último elo da cadeia é responsável pelo ônus tributário que lhe foi transferido.

¹¹³ Ibidem.

¹¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 243.

Em relação às alíquotas, é relevante reiterar que podem ser modificadas pelo Poder Executivo, em uma exceção clássica ao Princípio da Legalidade, e devem ser adaptadas de acordo com a importância do produto, em observância ao Princípio da Seletividade. Atualmente, as alíquotas do IPI estão delineadas na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), imposta pelo Decreto nº 11.158 de 2022, e podem variar de 0% a 330%, dependendo da essencialidade do produto em consideração.

Nesse contexto, considerando que a indústria de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos realiza o processo de industrialização de absorventes, não há dúvidas quanto à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nesse cenário.

Entretanto, apesar de estarem sujeitos à incidência do IPI, a Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), estabelecida pelo Decreto nº 11.158/22, fora determinado a alíquota zero para absorventes íntimos e produtos higiênicos similares.

Essa alíquota em questão reflete os interesses de natureza extrafiscal por parte do Poder Executivo, reduzindo a carga tributária sobre os absorventes, dada a sua importância para garantir a dignidade menstrual das mulheres e a realização de seus direitos fundamentais. Portanto, por meio desse incentivo fiscal, o Poder Executivo utiliza de forma discricionária a prerrogativa de não submeter o IPI ao princípio da legalidade, ajustando as classificações quantitativas da situação que justifica a incidência do imposto. Sobre esse tópico, Shoueri oferece orientações:

Via de regra o Princípio da Legalidade exigirá que a própria lei fixe a hipótese de incidência tributária em todos os seus aspectos, não deixando qualquer margem para a atuação do Poder Executivo. Esta regra, entretanto, apresenta exceções, nos casos dos impostos aduaneiros, do IPI e do IOF. Nesses casos – como se verá – surge a mitigação da Legalidade, já que o Constituinte expressamente autorizou que o legislador apenas disponha sobre os limites dentro dos quais será fixada a alíquota; esta, por sua vez, será estabelecida pelo Poder Executivo, posto que dentro daqueles limites. Ora, se o legislador, ao estabelecer os limites da alíquota de um imposto, escolhe a alíquota zero como o mínimo, então o Poder Executivo poderá fixar aquela alíquota dentro de sua atribuição. Entretanto, tendo em vista que para aqueles impostos, o papel do legislador se restringe aos limites, o Poder Executivo poderá, igualmente, fixar outra alíquota, dentro dos mesmos parâmetros, sem que se faça necessária edição de lei. Ou seja: a alíquota zero é matéria de competência do Poder Executivo, para determinados impostos previstos taxativamente pela Constituição Federal. É uma das diversas alíquotas, dentro da faixa estabelecida pela lei, colocadas à disposição do Poder

Executivo. Não se confunde, destarte, com os casos de isenção, já que esta pressupõe ato do Poder Legislativo¹¹⁵.

Inicialmente, o benefício fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) concedido aos absorventes pode parecer uma medida positiva para as mulheres. Entretanto, assim como a alíquota zero foi estabelecida de forma discricionária pelo Poder Executivo, ela também pode ser revogada e a incidência do IPI sobre absorventes reintroduzidas a qualquer momento, de maneira legal.

Isso é possível devido ao fato de que o IPI, como já destacado, não está sujeito ao Princípio da Legalidade, permitindo que suas alíquotas sejam modificadas a qualquer instante pelo Poder Executivo por meio de um decreto, sem necessidade de aprovação pelo Poder Legislativo, resultando em uma norma com uma menor força normativa.

Nesse sentido, não é difícil conceber que, dependendo da orientação política de um determinado governo, o decreto referido pode ser facilmente modificado, evidenciando a fragilidade da maneira pela qual a alíquota zero do IPI sobre absorventes íntimos foi incorporada ao sistema jurídico brasileiro.

2.3.2 O impacto em referência ao ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviço de Transporte Interessado e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988, é o imposto mais relevante para os estados em termos de arrecadação. Apesar de ser um imposto de âmbito estadual, o ICMS assume uma natureza nacional imposta devido à necessidade de padronização à sua regulamentação pelo artigo 155, §2º, inciso XII, da mesma Constituição.

De maneira semelhante ao IPI, o ICMS é regido pelo princípio da não cumulatividade. De acordo com o artigo 155, §2º, inciso I, da CF/88, o imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. No tocante à não cumulatividade do ICMS, Regina Helena Costa oferece orientações:

A nosso ver, a não cumulatividade é expressão do princípio da capacidade contributiva, cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato, impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais

¹¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 117.

oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadorias, ou de prestação de serviços, que chegariam ao consumidor final a preços proibitivos¹¹⁶.

No entanto, em contraste com o cenário do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do artigo 155, §2º, inciso II, da Constituição de 1988, a isenção ou não incidência do ICMS não resulta em crédito passível de compensação com o montante devido em transações subsequentes e acarretando a anulação do crédito relativo às transações anteriores. Sobre essa particularidade do ICMS, que compromete sua natureza não cumulativa, a autora mencionada anteriormente também aborda:

Tal norma é justamente criticada pois, na hipótese, o ICMS será cumulativo, porquanto não será gerado crédito a ser compensado. Cabe ponderar que essa exceção à não cumulatividade foi introduzida pela Emenda n. 3, de 1993, o que enseja discussão quanto à sua constitucionalidade sob o aspecto formal, por ferir direito individual (art. 60, §4º, IV, CF). De outro lado, também se pode objetar que esse regime excepcionador da não cumulatividade nas hipóteses de isenção ou não incidência fere o princípio da isonomia, onerando, desigualmente, aquele que não poderá se creditar. Acresça-se o fato de que a isenção é outorgada por razões de interesse público, argumento que somente vem a reforçar a má qualidade da norma em comento¹¹⁷.

Além disso, o ICMS também deve ser seletivo com base na essencialidade das mercadorias e serviços oferecidos, conforme previsto no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição de 1988.

Como mencionado anteriormente, a seletividade requer a aplicação de diferentes taxas de imposto a serem pagas de acordo com o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço fornecido. Essa disposição é um instrumento crucial de natureza extrafiscal, pois visa o beneficiário dos consumidores finais que, na prática, suportam o encargo tributário do ICMS. Portanto, é inegável que a seletividade represente uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que reflita a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte de fato.

¹¹⁶ COSTA, *op.cit.*, p. 282.

¹¹⁷ COSTA, *op.cit.*, p. 285.

É importante registrar, neste ponto, que o termo “essencialidade” deve ser interpretado como de notável relevância da mercadoria ou serviço para o consumo, e, portanto, seu significado pode variar ao longo do tempo e em diferentes contextos.

No início, estão abrangidas pela imunidade do ICMS as transações que envolvem a destinação de mercadorias ao exterior e os serviços prestados a destinatários estrangeiros, garantindo a manutenção e utilização do valor do imposto cobrado nas transações e prestações anteriores. Essa imunidade tem o propósito de desonerar as exportações para evitar a tributação sobre os produtos que serão exportados, promovendo, assim, a competitividade dos produtos e serviços brasileiros no mercado global.

Outrossim, as alíquotas do ICMS deverão obedecer à norma de seletividade, levando em consideração a essencialidade dos produtos em circulação ou dos serviços prestados. Além disso, elas deverão estar dentro dos limites estabelecidos pelas resoluções do Senado Federal, conforme previsto no artigo 155, §2º, incisos IV a VIII, da Constituição de 1988¹¹⁸.

Cabe ressaltar que, a principal hipótese em que o ICMS incide é as transações de mercadorias, quando há uma transferência efetiva da propriedade do bem em circulação. Nesse contexto, a base de cálculo do imposto deve ser o valor da operação correspondente. Conseqüentemente, o ICMS é o tributo que mais impacta a tributação sobre absorventes, por exemplo, sujeito a alíquotas que variam de 17% a 25%, em conformidade com as disposições do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) vigente em cada Estado.

Com o objetivo de ilustrar a forma como o ICMS incide sobre absorventes em diferentes Estados, a seguir demonstra-se uma comparação entre as regulamentações normativas desse imposto em cada localidade. O parâmetro utilizado para essa comparação será a alíquota do ICMS aplicada às cervejas, item cuja falta de essencialidade não suscita controvérsias.

Inicialmente, no estado do Rio Grande do Sul, a alíquota interna aplicada aos absorventes higiênicos equivale a 17%, obedecendo a norma geral definida no artigo 27, inciso X, do Livro I do RICMS/RS. Em contrapartida, para a cerveja, a alíquota

¹¹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

estipulada é de 25%, conforme previsto pelo artigo 27, inciso I, do Livro I, em conjunto com a Seção I, item 46 do Apêndice I, do RICMS/RS¹¹⁹.

No contexto do estado do Piauí, a diretriz comum determina uma alíquota de 29% para bebidas alcoólicas, de acordo com a alínea "a", do inciso I do artigo 23-A da Lei nº 4.257/89. Entretanto, caso a cerveja contenha 15% de suco de caju em sua composição e seja comercializada em embalagem retornável, a alíquota é reduzida para 14%, conforme especificado no inciso I, disposição "d", do artigo 21 do RICMS/PI. Em contrapartida, os absorventes higiênicos estão sujeitos a uma taxa de 18%, de acordo com a regra geral estabelecida no artigo 20, inciso I, alínea "a", do RICMS/PI¹²⁰.

No âmbito do RICMS de Minas Gerais, é imposta uma alíquota de 18% para transações envolvendo absorventes higiênicos, de acordo com o item "e" do inciso I do artigo 42 do regulamento supracito. Em paralelo, as operações que abrangem cerveja são tributadas a uma alíquota de 23%, conforme o item "i" do mesmo inciso I do artigo 42 do regulamento referido¹²¹.

No estado de São Paulo, o seu RICMS determina uma alíquota de 18% para absorventes no artigo 52, inciso I, enquanto para cervejas a alíquota é de 20%, conforme especificado no artigo 56-C, inciso I, do RICMS/SP. Contudo, o artigo 34 do Anexo II do RICMS/SP estabelece uma redução na base de cálculo do ICMS aplicável aos absorventes higiênicos comercializados por fabricantes ou atacadistas, resultando em uma carga tributária total de 12%, desde que sejam cumpridos os requisitos legais¹²².

Ao realizar uma análise simples entre os Regulamentos de ICMS normatizados no que diz respeito às alíquotas incidentes sobre absorventes higiênicos - produtos de extrema importância para as mulheres - e cervejas - itens claramente supérfluos - é óbvio que esses produtos estão sujeitos a alíquotas muito próximas. Em algumas

¹¹⁹ RIO GRANDE DO SUL (Estado). RICMS-RS. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 20/08/2023.

¹²⁰ PIAUÍ (Estado). RICMS-PI. Disponível em: <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/8f7ea2d4-9fc5-4fa7-a521-f9d1a4f2a5b0/DECRETO+21.866+--+REGULAMENTO+DO+ICMS+DO+ESTADO+DO+PIAU%C3%8D?view=publicationpage1>. Acesso em: 20/08/2023.

¹²¹ MINAS GERAIS (Estado). RICMS-MG. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms//index.html. Acesso em: 20/08/2023.

¹²² SÃO PAULO (Estado). RICMS-SP. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx>. Acesso em: 20/08/2023.

situações, a diferença nas alíquotas chega a 2%, e em outros casos, a alíquota dos absorventes até ultrapassa as alíquotas aplicadas a cervejas.

Conseqüentemente, é evidente o desrespeito à ideia de seletividade do ICMS nos exemplos citados. As alíquotas do referido imposto, conforme disposições nos diversos RICMS, não refletem devidamente o grau de essencialidade dos absorventes. Isso resulta em uma situação em que esses produtos são tributados da mesma forma que itens claramente dispensáveis, representando uma falha na aplicação do princípio de tributação seletiva.

No entanto, é importante destacar exemplos de estados que se opuseram à sobrecarga dos absorventes higiênicos. Por exemplo, o estado do Rio de Janeiro reconheceu os absorventes higiênicos como itens essenciais na composição da cesta básica, de acordo com a Lei Estadual nº 8.924/20. Da mesma forma, o estado do Ceará que em 2021 adotou o Acordo Confaz 70/21, que autorizou a isenção de imposto sobre operações internas envolvendo produtos essenciais ao consumo público que integram a cesta básica, incluindo absorventes higiênicos. Este estado isentou os absorventes higiênicos da incidência do ICMS conforme Decreto nº 34.718/21.

Além disso, seguindo a mesma direção, o estado do Maranhão também incluiu absorventes higiênicos na lista de produtos que compõem a cesta básica do estado. Conseqüentemente, reduziu a tributação do ICMS sobre o seu comércio para 12%, de acordo com a Lei nº 11.527/21.

Contudo, apesar dos exemplos positivos dados pelos estados do Rio de Janeiro, Ceará e Maranhão, fica evidente que a redução da carga tributária sobre absorventes higiênicos não é uma prática consistente em todos os estados brasileiros. A maioria dos RICMS ainda classifica os absorventes higiênicos sob a alíquota geral do ICMS, sem fazer qualquer distinção com base na sua natureza essencial para a preservação da dignidade das mulheres. Conseqüentemente, a tributação sobre absorventes passa a ser tão significativa quanto a itens considerados não essenciais, o que representa uma preocupante inversão dos valores constitucionalmente estabelecidos.

CONCLUSÃO

As disparidades econômicas de gênero têm início com as diferenças salariais que se evidenciam por meio de diversas análises de dados em diversos países. Um aspecto agravante dessa realidade é que as despesas das mulheres geralmente são maiores em relação a bens e serviços essenciais. Isso decorre do fato de que as mulheres são as principais responsáveis pelas atividades domésticas, pela manutenção da vida, bem como pelas pressões estéticas impostas pela sociedade e pelas necessidades fisiológicas específicas que o sistema tributário frequentemente negligência. As discrepâncias nos rendimentos, responsabilidades sociais e necessidades básicas são os pilares para a situação em que as mulheres acabam arcando com uma carga tributária mais elevada do que os homens, considerando os impostos diretos e indiretos. Complicando ainda mais esse cenário, as empresas muitas vezes criam versões distintas de um mesmo produto, sendo as diferenças frequentemente limitadas à embalagem ou à coloração do item. Isso é feito para distinguir produtos direcionados ao público feminino e ao público masculino, vendendo os primeiros a preços mais altos. Essa prática busca induzir as mulheres a pagarem valores superiores por um produto idêntico, sob a justificativa de que estão dispostas a desembolsar mais.

Essa série de injustiças que mina a renda da maioria das mulheres resulta em impactos econômicos que perpetuam a dependência financeira feminina. Devido às suas rendas menores, as mulheres enfrentam maiores obstáculos para economizar e, conseqüentemente, para investir. Além disso, é preciso considerar o preconceito existente no mercado de trabalho relacionado à maternidade, independentemente de ser uma realidade presente ou apenas uma possibilidade futura, juntamente com as responsabilidades domésticas, esses fatores dificultam a busca pela educação continuada e a dedicação plena em empreendimentos profissionais. Como resultado, essas barreiras adicionais atuam como entraves que dificultam o avanço nas carreiras e a melhoria das receitas.

Sob a perspectiva da economia convencional, porém, a prática de discriminação de preços não necessariamente se configura como uma injustiça tributária, uma vez que o ganho pelo vendedor por meio desse método é justificável do ponto de vista econômico. Assim, dentro dessa abordagem, o debate econômico não se orienta pelos princípios éticos e de justiça social, e acaba negligenciando o

impacto prejudicial sobre o público afetado. Seguindo a linha de cálculo econômico, é possível inferir que se houver uma disposição do consumidor em pagar o preço proposto, ou se o preço for previsto com base na predisposição do consumidor em comprar, mesmo que tenha um impacto direto na tributação, então a injustiça não está necessariamente presente. A discriminação de preços se justifica pelos princípios de oferta e demanda. Apesar das teorias que sustentam a discriminação de preços afirmarem que o valor de um produto é fixado com base no que o consumidor está disposto a pagar, não parece lógico que as mulheres optem por pagar mais por um produto que contenha uma versão idêntica ou muito semelhante, especialmente quando uma versão mais barata está disponível.

A avaliação dos estudos que abordam o tema da *Pink Tax* revela que sua presença já foi ou ainda é observada em várias regiões ao redor do globo. Entretanto, a definição da *Pink Tax* como uma taxa invisível ainda é um tópico bastante debatido. Isso ocorre devido à discussão específica sobre alguns dos produtos examinados nos estudos, os quais podem não ser completamente comparáveis aos seus produtos equivalentes, indicando que tais produtos podem ser diferentes e destinados a mercados diversos. Nos Estados Unidos, essa característica tem sido objeto de investigação há vários anos, resultando na implementação de políticas públicas que criminalizam essa prática.

No Brasil, os estudos são de origem recente e políticas públicas específicas relacionadas ao *Pink Tax* ainda não foram inovadoras. Isso ressalta a clara necessidade de intensificar o diálogo sobre o assunto e desenvolver estratégias para enfrentá-lo no âmbito nacional. Além disso, a pesquisa sobre essa temática ainda é limitada, e não há nenhum estudo concentrado no segmento de serviços, como planos de saúde, seguros automotivos ou financiamento imobiliário, por exemplo. Para confrontar essas injustiças, é primordial adquirir conhecimento sobre elas, a fim de iniciar a divulgação e, conseqüentemente, fomentar uma maior conscientização entre o público afetado. No entanto, mesmo considerando a relevância da conscientização, isso por si só não teria a capacidade de resolver o problema, tornando-se necessário a implementação de medidas legislativas de maior impacto.

É fundamental entender as discrepâncias que influenciam nas necessidades essenciais de sobrevivência associadas a cada gênero e, conseqüentemente, oferecer um suporte personalizado. Em uma sociedade que, apesar de reconhecer as disparidades entre os seus membros, persiste em vulnerabilizar os seus membros

mais carentes e desamparados, torna-se evidente que há um percurso específico a ser trilhado para reverter essa dinâmica. A articulação dessas desigualdades por meio de dados e análises promovidas pela economia feminista representa um dos primeiros passos, avanços, no futuro, para embasar a criação de políticas públicas que promovam avanços na redução das disparidades de gênero. Dessa forma, este estudo alcança sua meta ao abordar o *Pink Tax* como mais uma manifestação das injustiças tributárias que afetam as mulheres e aponta para futuros trabalhos que aprofundem o tema por meio de estudos de caso, ampliando a visibilidade do problema e fornecendo uma base para debates subsequentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9ª ed. São Paulo: Método, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização: Misabel Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. **Extrafiscalidade às avessas: inconstitucionalidade da Resolução CMN nº 3.912/2010 e seus efeitos sobre o IOF/Câmbio**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos da teoria do Direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manoli, 2007.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17/06/2023.

BRITO, Maíra Konrad de. Tax women: a desigualdade de gênero na tributação. JOTA. São Paulo, mar. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e>

analise/colunas/women-in-taxbrazil /tax-women-adesigualdade-de-genero-na-tributacao-20032020. Acesso em: 27/07/2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 5. ed. – Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023.

CALIENDO, Paulo; MUNIZ, Veyzon. **Política fiscal e desenvolvimento tecnológico-empresarial: uma análise crítica sobre inovação e tributação**. Revista de Direito Brasileira, Florianópolis, ano 4, v. 8, p. 179-196, maio/ago. 2014.

CAPRARO, Chiara. **Direito das mulheres e justiça fiscal: Por que a política tributária deve ser tema da luta feminista**. Sur - Revista Internacional de Direitos Humanos. Tradução Fernando Sciré, São Paulo, v. 13, n. 24. 10 p, 01 02 2017. Disponível em: <https://sur.conectas.org/wp-content/uploads/2017/02/1-sur-24-por-chiara-capraro.pdf>. Acesso em: 16/08/2023.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Fiscalidade e extrafiscalidade: em busca de uma distinção adequada ao contexto da Constituição de 1988**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2007.

CASALINO, Vinícius. **Teoria Geral e Direito Constitucional Tributário; Curso de direito tributário e processo tributário**, volume I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Receita Federal (org.). Carga Tributária no Brasil 2018: análises por tributos e bases de incidência. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/> view Distrito Federal, 2020. Acesso em: 14/07/2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição do Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo, 1964. COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 243.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FERNANDEZ, Brena Paula Magno. **Economia feminista: metodologias, problemas de pesquisa e propostas teóricas em prol da igualdade de gêneros**. Revista de Economia Política, São Paulo, v. 38, n. 152, p. 559-583, jul./set. 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/hK9fwgQzytLqMh77BL7JBPF/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 30/06/2023.

FERREIRA NETO, Arthur M. **Natureza Jurídica das Contribuições na Constituição de 1988**. São Paulo: MP Editora, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. **Extrafiscalidad y sus limites constitucionales**. Revista internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, vol. 1, n.1, jan-jun 2004.

GONÇALVES, Amoroso Tamara. **Direitos humanos das mulheres e a Comissão Interamericana de Direitos Humanos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GROWN, C. Valodia. **Taxation and Gender Equity**, London: Routledge, 2010. Chapters 1 e 2. Disponível em: <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15/ 07/2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Mulher estuda mais, trabalha mais e ganha menos do que o homem.** Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/20234-mulher-estuda-mais-trabalha-mais-e-ganha-menos-do-que-o-homem>. Acesso em: 18/06/2023.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade.** São Paulo: Quartier Latim, 2015.

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

NAVARRO, C. S. C. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1998.

MARIANO, Fábio. **Taxa Rosa**, Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor. Escola Superior de Propaganda e Marketing, 2017. p.4. Disponível em <https://static.poder360.com.br/2018/07/TAXA-ROSAGENERO-1.pdf>. Acesso em: 24/07/2023.

MARIMPIETRI, Flavia. **Pink tax e o direito das consumidoras.** Revista UNIFACS, Salvador, n. 206. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/4971/3191>. Acesso em: 15/08/2023.

MINAS GERAIS (Estado). RICMS-MG. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislação_tributaria/ricms//index.html. Acesso em: 20/08/2023.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática.** 12.ed. São Paulo: Dialética, 2012.

OLIVEIRA, Maria de Jesus Sousa de; ARAUJO, João Luiz Pereira de. **PATRIARCADO E TRIBUTAÇÃO: o peso dos tributos sobre a mãe trabalhadora.**

Revista Ciências Humanas, Taubaté/SP, v. 15. Disponível em: <https://www.rchunitau.com.br/index.php/rch/article/download/795/425/3238>. Acesso em: 17/07/2023.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra as Mulheres** – 1979. Bruxelas, ONU, 1979.

OTEO, Alfonso Esparza. **Glosario de género**. 1. ed. Guadalupe: [s. n.], 2007, p. 118. Disponível em: http://cedoc.inmujeres.gob.mx/documentos_download/100904.pdf. Acesso em: 06/06/2023.

OXFAM BRASIL. **País estagnado – Um retrato das desigualdades brasileiras 2018**. São Paulo: Oxfam Brasil, 2018. E-book. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/um-retrato-dasdesigualdades-brasileiras/pais-estagnado/>. Acesso em: 20/07/2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13ª Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PIAUI (Estado). RICMS-PI. Disponível em: <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/8f7ea2d4-9fc5-4fa7-a521-f9d1a4f2a5b0/DECRETO+21.866+-REGULAMENTO+DO+ICMS+DO+ESTADO+DO+PIAU%C3%8D?view=publicationpage1>. Acesso em: 20/08/2023.

PIMENTEL, Silvia. **Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher**. [S.l.]: CEDAW, 1979, p. 16. Disponível em: http://www.onumulheres.org.br/wp-content/uploads/2013/03/convencao_cedaw.pdf. Acesso em: 16/06/2023.

PISCITELLI, ET AL. **Reforma tributária e desigualdade de gênero**. FGV Direito São Paulo. Tributos a Elas. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 17/06/2023.

PISCITELLI, Tathiane e outras. **Tributação e gênero**. JOTA. São Paulo, maio de 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019#sdfootnote14sym>. Maio de 2019. Acesso em: 23/07/2023.

RAMOS, Maria Raquel Firmino. **No taxation without women representation: Por um sistema tributário progressivo em relação ao gênero**. In: MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra de. Política Fiscal e Gênero. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **TABELA DE PREÇOS E TRIBUTOS SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS ESSENCIAIS**. Disponível em: <https://apublica.org/wp-content/uploads/2020/02/22cargatributariaprodutosdeconsumopopular.pdf>. Acesso em: 19/08/2023.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). RICMS-RS. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 20/08/2023.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2. ed.- Belo Horizonte, MG: Casa do Direito, 2023.

SÃO PAULO (Estado). RICMS-SP. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx>. Acesso em: 20/08/2023.

SÁNCHEZ, M. A. **Estado de la tributación para la equidad de género en Ecuador**. Friedrich Ebert Stiftung – FES. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/14359.pdf>. Acesso em: 20/07/2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, Esquemas de Análise, Casos Práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

STOTSKY, Janet Gale. **Gender bias in tax systems**. International Monetary Fund, 1996.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, tradução de Luiz Dória Furquim.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VIECELI, Cristina Pereira; AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero**. Instituto Justiça Fiscal. Rio Grande do Sul, 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/wpcontent/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acesso em: 20/07/2023.

VOGEL, Klaus. **Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federativa da Alemanha**. In: MACHADO, Brandão. (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª ed. Livraria do Advogado, 2002.

YAZICIOGLU, Alara Efsun. **Pink Tax and the Law: Discriminating against Women Consumers**. Nova Iorque: Routledge, 2018.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 429.306**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620482>. Acesso em: 20/08/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3512**. Relator: Ministro Eros Grau. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266667>. Acesso em: 25/06/2023. julgado em 15.02.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2**. Relator: Ministro Celso de Melo. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>. Acesso em: 20/08/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 94001**, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/1982. No mesmo sentido: Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 116290, Relator Ministro Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 14/06/1988.