



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

TRIBUTAÇÃO SOBRE GÊNERO: O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS  
MULHERES, SISTEMÁTICA VIOLÊNCIA DE GÊNERO E VIOLAÇÃO À  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Marcos da Silva Ribeiro

Rio de Janeiro  
2018

MARCOS DA SILVA RIBEIRO

TRIBUTAÇÃO SOBRE GÊNERO: O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS  
MULHERES, SISTEMÁTICA VIOLÊNCIA DE GÊNERO E VIOLAÇÃO À  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Artigo Científico apresentado como  
exigência de conclusão de Curso de Pós-  
Graduação *Lato Sensu* da Escola de  
Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.  
Professores Orientadores:  
Tatiana dos Santos Batista

Rio de Janeiro  
2018

# TRIBUTAÇÃO SOBRE GÊNERO: O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS MULHERES, SISTEMÁTICA VIOLÊNCIA DE GÊNERO E VIOLAÇÃO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Marcos da Silva Ribeiro

Graduado pela Faculdade de Direito Universidade do Grande Rio Professor José de Souza Herdy. Advogado.

**Resumo:** diversos estudos de gênero já foram realizados no decorrer dos tempos, o que denota a incansável busca pela compreensão de tema que afeta sobremaneira as relações sociais. A tributação não escapa das influências do gênero e das relações a ele afetadas, seja em razão das distorções de mercado decorrentes das assimetrias de gênero, seja pelo não reconhecimento da subalternidade a qual mulheres estão impostas, que influencia na forma em que são tributadas. Investigar o gênero de uma perspectiva tributária se mostra importante em razão da inegável importância do tributo no Estado do Século XXI, bem como da incessante busca de uma sociedade igualitária.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Gênero. Capacidade Contributiva.

**Sumário** – Introdução. 1. O que é gênero e como ele afeta as relações sociais. 2. A capacidade contributiva de uma perspectiva de gênero. 3. Os desdobramentos da capacidade contributiva e como as distorções tributárias são também um problema de gênero. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

Com este artigo, pretende-se discutir a forma como tributação e gênero se entrelaçam, a fim de demonstrar que, ao adentrar o patrimônio do particular, o Estado tributa de maneira mais gravosa as mulheres.

Sendo certo que o conceito de gênero foi elaborado como forma de demonstrar que o sexo anatômico não é o único elemento definidor das condutas humanas, necessário se faz perquirir os motivos pelos quais o tributo atinge as mulheres de forma mais contundente e se isso implica uma sistemática violência de gênero.

Certo é que, em sendo o pagamento do tributo um dever fundamental, não se pretende defender que mulheres estariam dispensadas do pagamento do tributo, mas, tão somente, se busca investigar os mecanismos por detrás da tributação que atinge homens e mulheres de modo diferenciado.

O tributo, no Estado do Século XXI, não é apenas reconhecido como forma de obtenção de receita, apesar de ser essa sua feição mais evidente, mas também como meio de

se atingir uma liberdade coletiva, sendo considerado por muitos estudiosos o verdadeiro “preço da liberdade”.

Como o gênero é construído socialmente, a forma como homens e mulheres interagem socialmente decorre de um intenso aprendizado sociocultural, especialmente se levado em consideração que o homem, *lato sensu*, é um animal social.

Daí decorre que de homens e mulheres são esperados comportamentos diferentes, sendo necessário investigar se os comportamentos socialmente esperados das mulheres são tributados de modo mais gravoso.

A Constituição da República, em seu art. 5º, propõe tratamento igualitário entre os indivíduos, independentemente de qualquer circunstância que possa, eventualmente, os diferenciar. Sendo certo que a própria Constituição pode se excepcionar, o presente artigo busca demonstrar que o gênero não constitui *discrimen* legítimo para diferenciar o tratamento dado aos homens e as mulheres.

No primeiro capítulo, pretende-se apresentar um conceito de gênero academicamente satisfatório e que sirva como fio condutor para demonstrar que as estruturas de poder que inferiorizam as mulheres se encontram presentes até mesmo na forma do Estado (*lato sensu*) obter receitas.

O segundo capítulo abordará a força normativa da Constituição da República no tocante ao princípio constitucional da capacidade contributiva, demonstrando sua importância para o Direito Tributário e pertinência sobre o ponto de vista discutido no artigo.

O terceiro capítulo, fazendo um cotejo dos desdobramentos da capacidade contributiva, pretende demonstrar que o fenômeno tributário sofre influência do gênero e do papel social dele esperado.

Para que seja possível a elaboração do artigo, será necessário descer às minúcias de institutos do Direito Tributário, bem como se valer de estudos sobre gênero a fim de que a questão, por sua importância jurídico-social, possa ultrapassar a seara jurídica, sendo imperiosa uma abordagem interdisciplinar.

Ademais, o artigo versará sobre a necessidade de aperfeiçoamento dos institutos tributários com o propósito de tornar inexistente, ou inexpressivos, os meios pelos quais a tributação afeta indivíduos cuja única diferenciação repousa no gênero.

## 1. O QUE É GÊNERO E COMO ELE AFETA AS RELAÇÕES SOCIAIS

É lugar comum afirmar, com base nas premissas estabelecidas por Aristóteles, que, em sendo o homem um animal político, a convivência em sociedade é imprescindível para se atingir a felicidade - eudaimonia<sup>1</sup>, que, somente, se torna plena quando da vida na *pólis*.

O Estado, enquanto construção de ordem político- administrativa, decorre da adesão dos homens ao pacto social, defendido por Thomas Hobbes<sup>2</sup> cujas ideias se alicerçam na necessidade de estabelecer regramentos sociais a fim de se evitar barbáries as quais os homens são predispostos enquanto inseridos em seu estado natural.

O Estado, sobre tal ponto de vista e fazendo um cotejo com as ideias defendidas por Aristóteles, serve, não apenas ao propósito de estabelecer regramentos aos comportamentos sociais, mas também, para dar efetividade a felicidade e conservação dos membros da *pólis*.

Neste caminhar de ideias, razão assiste aqueles<sup>3</sup> que defendem que, além do povo, soberania, território, o Estado apresenta como elemento constitutivo uma finalidade, que seria o bem comum, ficando isto claro depois uma leitura do art. 3º da Constituição da República.

Historicamente, a substituição do Estado de Polícia pelo Estado Fiscal (ou, literalmente, Estado do Imposto – Steuerstaat<sup>4</sup>) implicou mudança na forma de financiamento, passando a ter nos tributos o meio primordial de obtenção de recursos. Assim, a riqueza, originariamente, gerada pelo particular era transferida, por derivação, ao Estado.

A possibilidade de o Estado adentrar o patrimônio do particular não é absoluta, sendo fundamental que haja consenso para tanto. John Locke<sup>5</sup> via na propriedade uma liberdade durável, de forma que a finalidade do Estado é a preservação de tal direito, afinal para isto que foi criado.

Assim, Locke, a despeito de reconhecer que governos não têm como subsistir sem um custo e que todos que estão sobre proteção estatal devem pagar uma quantia para sua manutenção<sup>6</sup>, vê no consenso da maioria a justificativa para a cobrança de tributos.

<sup>1</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. [Trad. Torriero Guimarães]. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010. p.237

<sup>2</sup> HOBBS, Thomas de Malmesbury, *Leviatã. Os Pensadores*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Editora Nova Cultural, 2015.

<sup>3</sup> Por todos, RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

<sup>4</sup> SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats*. Graz, Leipzig: Verlag Leuschner & Lubensky, 1918, passim.

<sup>5</sup> LOCKE, John. *Two treatises of government*. 2. Ed. Cambridge: University Press, 1967, p.287-300; 368-371.

<sup>6</sup> LOCKE, op. cit, 1967.

Com o advento do Estado Social, há um agigantamento da carga tributária a fim de que se atenda as crescentes despesas, legitimando-se, por conseguinte, a arrecadação tributária enquanto meio para o Estado atingir o desiderato de garantir a liberdade coletiva.

Como destinatários das atuações estatais que legitimam a cobrança de tributos encontram-se homens e mulheres, não havendo que se cogitar, *a priori*, que a contribuição para os gastos coletivos deva ocorrer de maneira diversa a depender do gênero daquele que goza dos serviços prestados.

Historicamente, diversos indivíduos<sup>7</sup> já se dedicaram aos estudos sobre gênero, sobre diversos enfoques, tais como: sociológico, político, antropológico, entre outros. As discussões sobre gênero e o papel por ele desempenhado nas relações humanas nasceram de um intenso debate do movimento feminista, que buscava demonstrar, com base em ensaios teóricos atinentes a diversos ramos do saber, que existe uma construção social sobre o sexo anatômico.

A incessante busca pelas causas de desigualdade entre homens e mulheres e a luta por tratamento igualitário entre tais indivíduos deflagraram iniciativas públicas de mulheres tendentes à alteração das estruturas de poder que inferiorizavam o feminino e colocam a mulher em condição subalterna e acessória na sociedade, podendo ser citado como exemplo disso o movimento sufragista, que visava, no início do século passado, garantir que mulheres tivessem direito ao voto, o que, outrora, era apenas garantido aos homens<sup>8</sup>.

Importante salientar que o gênero, cujo conceito foi desenvolvido de sorte a demonstrar que o sexo anatômico não é o elemento preponderante ou único para definir condutas humanas, é construído socialmente, de modo que, em contextos culturais diversos, os modelos de interação e convivência social demonstram, em maior ou menor grau, que as assimetrias existentes entre os gêneros são determinadas, dentre outros fatores, pela região onde as pessoas vivem.

Neste aspecto, interessante comentar que a antropóloga norte americana Margareth Mead<sup>9</sup>, em sua obra *Sexo e Temperamento*, delimita, por meio de uma pesquisa realizada na Nova Guiné, a percepção de gênero enquanto manifestação cultural, pois, ao analisar três culturas distintas, chegou à conclusão que o gestual, indumentária, modos de falar e se

---

<sup>7</sup>KAUFFMAN, M. Las experiencias contradictorias de poder entre los hombres. In: VALDÉS. T. & OLAVARRÍA, J. (eds.) *Masculinidades: poder e crisis*. Santiago: Ediciones de las Mujeres 24, Isis International, 1997, p. 63-81. ; KIMMEL, Michael. A produção simultânea de Masculinidades Hegemônicas e Subalternas. *Horizontes Antropológicos*, v.4, n.9, 1998. ; STOLLER, Robert. A contribution to the study of gender identity. *International Journal of Psychoanalysis*, 45, 1964.

<sup>8</sup> KARAWJCZYK, Mônica. *As filhas de Eva querem votar. Dos primórdios da questão à conquista do sufrágio feminino no Brasil (c.1850-1932)*. 398 f. Tese (Doutorado em História). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

<sup>9</sup> MEAD, Margareth. *Sexo e temperamento*. São Paulo: Perspectiva, 1988.

relacionar podem ser completamente diferentes a depender da realidade social na qual determinado indivíduo se encontra inserido.

Apesar de possuir múltiplas dimensões que fazem parte da identidade pessoal, o indivíduo é moldado pelos diversos espectros que compõe o gênero a qual pertence bem como da expectativa social dele esperada, de sorte que, portanto, pode ser concebido como algo intrínseco à cultura.

À igual conclusão chegou Maria Luiza Heilborn<sup>10</sup> ao afirmar que

a palavra sexo designa agora no jargão da análise sociológica somente a caracterização anátomo-fisiológica dos seres humanos e a atividade sexual propriamente dita. Todas as dimensões de comportamento, atividades, experiências dos seres humanos, categorizados como homens e mulheres, são designadas como gênero. O raciocínio que apoia essa distinção baseia-se na ideia de que há machos e fêmeas na espécie humana, mas a qualidade de ser homem e ser mulher é realizada pela cultura.

Em sendo o gênero moldado socialmente, o fato de apenas poder ser compreendido, de maneira adequada, se analisado o meio cultural a qual indivíduo pertence, denota certa arbitrariedade cultural. Desta forma, entender o gênero, também, como relação de poder estabelecida entre homens e mulheres e entre as formas de ser homem e ser mulher, implica levar em consideração muito mais que o aspecto social, mas também o histórico, racial/étnico geracional e religioso.

Joan Scott<sup>11</sup>, professora da Escola de ciências Sociais do Instituto de altos Estudos de Princeton, Nova Jersey e especialista na história do movimento operário no século XIX e do feminismo na França, emprega conceito de gênero composto por duas partes e várias sub partes.

Para a referida autora, o gênero é um elemento constitutivo de relações sociais baseado nas diferenças percebidas entre os sexos que consubstancia a primeira forma de significar as relações de poder, tendo em mente que as estruturas hierárquicas baseiam-se em compreensões generalizadas da relação pretensamente natural entre masculino e feminino.<sup>12</sup>

Ainda sobre o gênero enquanto significação de uma relação de poder, Joan Scott<sup>13</sup> assevera que:

o gênero é, portanto, um meio de decodificar o sentido e de compreender as relações complexas entre diversas formas de interação humana. Quando os (as) historiadores

<sup>10</sup> HEILBORN, Maria Luiza. Gênero, Sexualidade e Saúde. In: *Saúde, sexualidade e reprodução: compartilhando responsabilidades*. Rio de Janeiro: Editora da UERJ, 1997, p. 101-110.

<sup>11</sup> SCOTT, JOAN. Gênero: uma categoria útil de análise histórica. *Educação e Realidade*, v.16, n.2, jul./dez.1990

<sup>12</sup> *Ibid.*, p.26

<sup>13</sup> *Ibid.*, p.23

(as) procuram encontrar as maneiras como o conceito de gênero legitima e constrói relações sociais, eles/elas começam a compreender a natureza recíproca do gênero e da sociedade e das formas particulares, situadas em contextos específicos, como a política constrói o gênero e o gênero constrói a política.

No tocante ao aspecto econômico, a distribuição de riquezas revela inegável hierarquização dos indivíduos, denotando distribuição de poder, especialmente se considerado que o grande capital se sustenta na mão de poucos e, principalmente, de homens, uma vez que o acesso a postos de trabalhos em cargos de chefia ou com altos salários ainda é raro.

Em sendo a premissa básica de um modelo fiscal que o Estado adentre o patrimônio do particular para subsidiar seus gastos, enxergar a mulher em situação economicamente inferior e vê-la contribuindo tanto quanto indivíduos em posições privilegiadas revela que o sistema tributário perpetua uma violência de gênero.

## 2. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOB UMA PERSPECTIVA DE GÊNERO

No decorrer do tempo, diversas teorias surgiram com o propósito de investigar os motivos justificadores da tributação, sobre um ponto de vista ético-político, cabendo as ciências das finanças a tarefa de investigar tais pressupostos<sup>14</sup>.

O conceito valorativo de justiça, por mais fundamental que seja, é o mais abstrato do direito<sup>15</sup> de forma que a investigação dos pressupostos éticos do fenômeno tributário busca, em maior ou menor medida, analisar a justiça sob a perspectiva tributária.

A teoria do preço de troca, encetada pelo economista francês Pierre Paul Leroy-Beaulieu, enxergava o tributo como mera compensação paga pelo particular pelos serviços que lhes são prestados pelo Estado, de forma que o pagamento do tributo deveria ocorrer na exata medida da utilização dos serviços estatais, atribuindo, para Villegas<sup>16</sup>, um viés jurídico contratual ao imposto.

De igual forma, outros doutrinadores formularam teses semelhantes, como é o caso da teoria do prêmio do seguro, que enxergava o tributo como prêmio que se paga para obter

<sup>14</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. Curso de Derecho Financiero Español, 18. Ed., Madrid, Marcial Pons, 1996, p.323 e VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5. Ed., Buenos Aires: Depalma, 1993, p.73-74

<sup>15</sup> TIPKE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos contribuintes; tradução Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p.14

<sup>16</sup> Villegas assevera que: “Estos teóricos – como Thiers- que conciben al impuesto como um simple precio que remunera las actividades estatales em favor de la colectividad, se inspiran em las doctrinas que asignan carácter jurídico contratual al impuesto” VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5. Ed., Buenos Aires: Depalma, 1993, p.73

segurança sobre os bens, constituindo, no mesmo caminhar da teoria de Leroy-Beaulieu, mera contraprestação por algo prestado pelo Estado, neste caso, a segurança.

A teoria da distribuição da carga pública, defendida pelos juristas franceses Laferrière e Waline, enxerga a tributação como algo inerente à solidariedade social na medida em que a carga pública deve ser distribuída por todos os membros que compõem a sociedade<sup>17</sup> e tem o brilhantismo de propor que seja respeitada a capacidade de cada indivíduo de suportar a carga pública de acordo com as características particulares, trazendo, portanto, a noção de capacidade contributiva<sup>18</sup>.

O pensamento ideológico do tributo acompanhou a evolução da própria concepção de Estado, decerto que a noção de justiça permeou os debates em torno da tributação do pensamento liberal e social-democrata à pós modernidade.

Sobre o ideal de justiça tributária e na busca os motivos que justificam a tributação, é seguro dizer que a capacidade contributiva informa constitucionalmente os sistemas positivos de diversos países, tais como Itália, Espanha, Grécia, Croácia, Hungria, Marrocos, entre outros<sup>19</sup>.

A capacidade contributiva, que é, para Tipke, o princípio fundamental adequado a todos os tributos de fins fiscais se harmoniza com a ideia de justiça fiscal na medida em que não leva em consideração o que o Estado fez para o cidadão individual, mas sim o que este pode fazer para o Estado, em evidente consonância com o princípio do Estado Social<sup>20</sup>.

Interessante notar que no Estado Social e Democrático de Direito, a capacidade contributiva une elementos da justiça comutativa com os da justiça distributiva, aplicando, em relação às taxas e às contribuições de melhoria, um ideal de referibilidade, enquanto que, para os impostos, a ideia de solidariedade social<sup>21</sup>

De acordo com Ricardo Lobo Torres<sup>22</sup>, o princípio determina: “que cada um deve contribuir na proporção de sua renda e haveres, independentemente de seu eventual disponibilidade financeira”. Aliomar Baleeiro<sup>23</sup> entende que “a capacidade contributiva do

---

<sup>17</sup> LAFARRIÈRE e WALINE apud MARINS, James, Direito Processual Tributário brasileiro: administrativo e judicial. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

<sup>18</sup> “En definitiva, el fundamento ético-político debe buscarse en la misma necesidad que desde el tiempo pretérito llevó a los integrantes de una comunidad a crear el Estado como única forma de lograr orden e cohesión en la convivencia. Si los ciudadanos han creado el Estado es lógico que contribuyan a su sostenimiento” VILLEGAS, Héctor B., op. cit. (3), p.73-74

<sup>19</sup> TIPKE, Klaus. op. cit (2), p.20

<sup>20</sup> Ibid, p.20

<sup>21</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais, 25f. Artigo Científico.

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.94

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.259.

indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade da pessoa humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.

Para Klaus Tipke<sup>24</sup>, a capacidade contributiva pode ser definida de acordo com o fato de que: “cada qual deve pagar impostos em conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis”.

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>25</sup> arremata ao afirmar que: “a capacidade contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador com signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação”.

Alguns autores utilizam as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva como se fossem sinônimos, entretanto é de bom alvitre salientar a correta distinção de Carrera Raya<sup>26</sup>, para quem a primeira se refere à disponibilidade de riqueza, enquanto a última liga-se à capacidade econômica eleita pelo legislador para configurar hipótese de incidência do tributo.

Para Ricardo Lodi Ribeiro<sup>27</sup>, a capacidade contributiva, sob o ponto de vista de seu conteúdo, contém aspectos objetivos e subjetivos, apresentando, ainda, desdobramentos de seus aspectos. O aspecto objetivo da capacidade contributiva divide-se em (i) fundamento da tributação e (ii) obrigatoriedade de eleição de signo presuntivo de riqueza para a hipótese de incidência.

No primeiro aspecto objetivo, Ricardo Lodi<sup>28</sup> acerta ao afirmar ser a capacidade contributiva fundamento constitucional para a exigência tributária na medida em que inexistente tributação onde não há manifestação de riqueza, de forma que o segundo aspecto objetivo da capacidade contributiva é observado quando o legislador elege para a hipótese de incidência um fato de conteúdo econômico.

Assim, uma vez que a hipótese de incidência precisa estar revestida de conteúdo econômico, é seguro afirmar que a renda é a única hipótese levada em consideração quando o legislador escolhe determinado signo presuntivo de manifestação de riqueza.

A escolha da renda enquanto único signo presuntivo de manifestação de riqueza pode ser explicada diante da equivalência dos tributos dentro da teoria da incidência econômica,

---

<sup>24</sup> TIPKE, Klaus. op. cit (2), p.21.

<sup>25</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit (8), p.7.

<sup>26</sup> CARRERA RAYA, Francisco José. Manual de Derecho Financiero. Vol.I. Madrid: Tecnos, 1993, p.92

<sup>27</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit (8)

<sup>28</sup> Ibid.

uma vez que: “é preciso ter em conta que a base da tributação é, termos econômicos, sempre a renda de um indivíduo. Os diferentes tributos apenas procuram captar os diversos momentos em que a renda se manifesta”<sup>29</sup>.

É sobre o enfoque da renda que a diferença no tratamento tributário entre os gêneros fica evidente, lembrando-se que as diferenças daí decorrentes não são resultado do sexo anatômico, mas sim das relações sociais que atribuem diferentes papéis, obrigações, direitos, responsabilidades para homens e mulheres.

Em todos os países, a força de participação das mulheres no mercado de trabalho é inferior à dos homens, a despeito delas contribuírem mais em termos de trabalho remunerado e não remunerado, esse entendido aquele realizado pela mulher nos cuidados da casa, cozinhar, cuidar dos filhos, ou seja, o trabalho para o qual não há contraprestação pecuniária alguma<sup>30</sup>.

Sobre o trabalho não remunerado, especialmente aquele referente aos cuidados com o lar, crianças etc, Kathleen Lahey assevera que:

prestação de cuidados é uma das formas de trabalho não remunerado mais difíceis de minimizar ou substituir. Mulheres que são responsáveis por crianças pequenas têm que pagar pela prestação de cuidados substituta, o que reduz a efetiva inserção em casa do dinheiro de seus trabalhos remunerados, ou tem que confiar em outros adultos ou programas governamentais na prestação de cuidados para que possam dedicar maior parte de seus tempos em trabalhos remunerados<sup>31</sup>.

As diferenças em relação ao trabalho pago e não remunerado pode ser resumida na perspectiva de gênero que projeta sobre as mulheres o ideal de serem donas de casa, pessoas as quais deve ser atribuído a maior parte dos cuidados inerentes aos seus domicílios, bem como das crianças menores.

Essa expectativa social que vê na mulher a única responsável pelos cuidados domésticos retira boa parte do tempo que poderia ser despendido por elas no exercício de um trabalho remunerado, o qual lhe possibilitará maior acúmulo de renda, que, como visto, representa, em termos econômicos, a base da tributação.

<sup>29</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p.73

<sup>30</sup> United Nation Development Programme 1995; United Nations Development Fund for Women 2000; United Nations 2009

<sup>31</sup> No original, “Care work in one of the most difficult forms of unpaid work to minimize or replace. Women who are responsible for young children either have to pay for substitute care, which reduces their effective take-home pay from paid work, or have to rely on other adults or government programs to provide care so they can devote more of their own time to paid work.”(LAHEY, Kathleen A. The Alberta Disadvantage: Gender, Taxation, na Income Inequality. 2015. 112f. Trabalho acadêmico (mestrado em Direito) – Parklan Institute, University of Alberta, 2015.)

Somado a isso, deve ser ressaltado que a participação da mulher no mercado de trabalho ainda é tema envolto de desigualdade, seja pela inserção no mercado não remunerado, com a conseqüente redução da possibilidade de exercício de trabalho remunerado, seja pela porcentagem inferior em termos de percepção salarial quando comparado o trabalho exercido por mulheres e homens em um mesmo posto de trabalho.

Apesar de ser verdadeira a assertiva de que mulheres estão mais propensas à pobreza, de forma que, em um primeiro momento, poderia se afirmar que em razão disso mulheres não manifestam tanta riqueza quanto os homens, o que as retiraria da incidência de determinados tributos, é importante considerar que nem todos os tributos conseguem identificar a pessoa em seu campo de incidência com precisão.

A impossibilidade de identificar o contribuinte que é atingido pela norma tributária, em alguns casos, poderia ser utilizada para argumentar que, na verdade, as distorções que afetam as mulheres não são, necessariamente, tributárias.

Por mais tentadora que tal assertiva possa ser, é difícil não encontrar um necessário paralelo entre a deficiência em obtenção de renda e uma maior tributação daqueles que, por não possuírem tanta renda, são mais afetados pela norma tributária, especialmente se levada em conta, como dito, que a base da tributação, em termos econômicos, é a renda.

Impor as mulheres uma posição de subalternidade em sociedade ao ponto de retirá-las da margem de possibilidades efetivas de participação no mercado de trabalho em postos com percepção considerável de renda é inviabilizar o acúmulo da grandeza econômica sobre a qual o tributo recairá.

### 3. OS DESDOBRAMENTOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E COMO AS DISTORÇÕES TRIBUTÁRIAS TAMBÉM SÃO UM PROBLEMA DE GÊNERO

A despeito do reconhecimento de que mulheres recebem menos que homens e, com isso, auferem menos renda, tal reconhecimento não parece ser levado em conta pelo Legislativo (e o Executivo, em algumas hipóteses) quando da elaboração de normas tributárias.

Como dito anteriormente, a atividade legiferante não escapa de uma tendência a não reconhecer as particularidades que cercam as mulheres na sociedade e que afetam sua capacidade de contribuir da mesma maneira que homens, sendo dado a este comportamento o

nome de *gender bias*<sup>32</sup>, que implica, em linhas rasas, no não reconhecimento de que homens possuem privilégios na forma em que são tributados, gerando uma injusta assimetria no sistema tributário.

O comportamento tendencioso em relação ao gênero pode ser explícito ou implícito, sendo explícito quando determinadas legislações tratam homens e mulheres diferentemente como, por exemplo, na forma como despesas dedutíveis são feitas em alguns tributos (Imposto sobre a Renda), dentre outras preferências baseadas no gênero, tais como: forma de recolhimento de tributos, maiores alíquotas em “produtos femininos” em razão do não reconhecimento da essencialidade apta a atrair a incidência do princípio da seletividade.

De um ponto de vista implícito, as tendências assimétricas em relação ao gênero podem se manifestar quando da interação de vieses de gênero com normas de mercado, comportamento econômico e aspectos tributários. Pode ser dado como exemplo o fato de que, tendo em vista que expectativas de gênero enxergam nas mulheres a responsabilidade pela prestação de cuidados não remunerados, elas tendem a gastar maior porção de suas rendas com produtos de consumo básico<sup>33</sup>.

Assim, a imposição de uma maior carga tributária nos produtos e serviços básicos, cujos gastos das mulheres são proporcionalmente maiores que dos homens, acaba por tributá-las de maneira mais gravosa.

De uma perspectiva de capacidade contributiva, cumpre salientar que Ricardo Lobo Torres<sup>34</sup> a divide em quatro subprincípios, quais sejam, proporcionalidade, seletividade, personificação e progressividade, sendo de tal forma que a riqueza disponível se revela em atendimento ao aspecto subjetivo da capacidade contributiva<sup>35</sup>.

A progressividade, que, para alguns, complementa e concretiza a capacidade contributiva<sup>36</sup>, foi prevista expressamente pelo constituinte na esfera do Imposto de Renda (art. 153, §2º, I, CRFB/88), busca elevar a alíquota na medida em que a base de cálculo é aumentada, devendo ser vista como ideal que prestigia a justiça distributiva<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Stotsky, Janet. *Gender Bias in Tax Systems*, Tax Notes International, 9 June, p.1913-23 e Elson, Diane. *Male Bias in the Development Process*, Manchester, Manchester University Press.

<sup>33</sup> GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. *Taxation and Gender Equity – a comparative analysis of direct and indirect taxes in developing na developed countries*. International Development Research Centre, Routledge, 2010, p.15

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais*. Vol. 2 Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

<sup>35</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit (8), p.10.

<sup>36</sup> KORNHAUSER, Marjorie E. *The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction*. Michigan law review, vol. 86, n. 3, dez. 1987, p.465-523.

<sup>37</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit. (29), p.409.

consubstanciando importante mecanismo, ainda tímido, de redistribuição de rendas em um Estado Social e Democrático de Direito<sup>38</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, não enxerga a progressividade sob o referido mote, apenas a permitindo se decorrer de expressa previsão constitucional<sup>39</sup>, o que, para Ricardo Lodi não foi acertado, como se observa:

é que a posição de condicionar a aplicação da progressividade à expressa previsão constitucional esvazia mortalmente o princípio da Capacidade Contributiva, que encontra, no Estado Social e Democrático de Direito, a progressividade como mecanismo mais eficaz para sua realização, mormente em um sociedade tão desigual quanto a brasileira<sup>40</sup>.

Na contramão do desiderato constitucional de progressividade, o sistema tributário brasileiro apresenta distorções que o levam a ser regressivo, na medida em que concentra considerável parte da tributação sobre o consumo, sem levar em consideração a capacidade contributiva de quem adquire os produtos e serviços postos em tal mercado.

O modelo tributário adotado pelo Brasil prevê diversas incidências sobre o mercado de consumo, como o ICMS, IPI, Contribuição do PIS/COFINS, o que leva a um inegável aumento da arrecadação, mas, por outro lado, desprestigia a igualdade tributária.

Quando todos os indivíduos pagam nominalmente pelo mesmo valor a título de tributos incidentes sobre o consumo, aqueles com menor poder aquisitivo pagam, proporcionalmente, mais, uma vez que precisam dispor de maior proporção de sua renda, como dito alhures.

As lições de Luís Eduardo Schoueri<sup>41</sup> explicitam muito bem a regressividade, merecendo, portanto, o recorte:

no caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. Uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo (e, portanto, toda sua renda será alcançada pela tributação do consumo), enquanto aquele de maiores posses terá boa parte de sua renda vertida em investimento (e, portanto, não atingida, pelo menos imediatamente, pelo imposto sobre consumo).

<sup>38</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit (8), p.11.

<sup>39</sup> STF, Súmula nº 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas de IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”; STF, Súmula nº 656: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

<sup>40</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit (8), p.12.

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. (29), p.427.

Apesar da regressividade não afetar exclusivamente as mulheres, é importante salientar que, de um ponto de vista de poderio econômico, a participação delas dentro do mercado de trabalho, postos de gerência/administração é menor, de forma que, estando mais propensas à pobreza, fazem parte do grupo que sofre de maneira mais contundente os efeitos da regressividade.

Assim, a deficiência no acúmulo de renda também contribui para que, proporcionalmente a seus ganhos, as mulheres suportem maior tributação incidente sobre o consumo, especialmente se levado em consideração que sobre tal mercado, como dito, não há possibilidade ampla de identificação da pessoa que adquire o produto ou serviço, que, em seu preço, possui parcela significativa de tributos.

Ainda pode ser analisado como subprincípio da capacidade contributiva a seletividade, que consiste na variação da alíquota em razão do grau de essencialidade do produto, que surge expressamente no texto constitucional para o IPI (art. 153, §3º, I, CRFB/88) e para o ICMS (art. 155, §2º, III, CRFB/88) e), que, como visto anteriormente tem relevante incidência no mercado de consumo.

É importante salientar que o conceito de essencial não é algo determinado, devendo, portanto, ser preenchido pelo legislador quando da elaboração da norma, ou seja, quando da estipulação da alíquota é necessário que se faça análise quanto ao grau de essencialidade do produto a ser tributado.

Neste caminhar de ideias, inegável constatar que a essencialidade, de um ponto de vista tributário, sofre influência do gênero, na medida em que produtos tipicamente consumidos em maior proporção por mulheres são tributados de maneira mais gravosa ou, no pior dos casos, não é reconhecida, para fins tributários, a essencialidade de determinado produto.

É importante salientar que, caso um produto dito “masculino” seja mais barato que aquele dito “feminino”, apesar de possuírem as mesmas características, há de se reconhecer que, proporcionalmente, a mulher pagará uma maior fatia dos tributos incidentes sobre o consumo.

A referida assertiva resta evidente por meio de uma operação matemática simples, uma vez que, caso determinado produto masculino custe R\$10,00 (dez reais) e o feminino R\$12,00 (doze reais), daí que se constar que uma alíquota de 18% ao incidir sobre valores diversos, importará, necessariamente, em um recolhimento tributário maior no produto feminino, uma vez que a base de cálculo é maior.

## CONCLUSÃO

A importância do debate das questões de gênero ultrapassa a mera afirmativa de que a sociedade trata homens e mulheres de maneira diversa, uma vez que tal afirmativa é óbvia.

Apesar da incessante e combativa luta por direitos iguais, ainda se constata que as mulheres possuem longo caminho a percorrer até atingir o ideal de igualdade, por mais utópico que isso possa parecer.

Todas as concepções ideológicas em torno da concepção de Estado e do próprio tributo revelam sua inegável importância para as sociedades, especialmente se levado em consideração o conteúdo altamente compromissário da atual Constituição da República, sendo o tributo o custo a ser pago para efetivar os direitos fundamentais tão caros à sociedade.

O Estado, enquanto construção de organização política, por depender de seus diversos atores para atingir suas consecuições, perpetua distorções das quais sociedades há anos pretendem se livrar, como é o caso das nuances de gênero.

Enquanto forma de significar relações de poder, como visto, o gênero sofre diversas influências culturais, como recortes raciais, econômicos, geracionais etc e, além disso, molda a vida em sociedade de maneiras, no mais das vezes, inconcebíveis.

Uma rápida análise das pautas historicamente levantadas pelo feminismo é capaz de demonstrar que, apesar das constantes evoluções, as sociedades perpetuam arquétipos de gênero que enxergam as mulheres em condição de subalternidade.

Sobre o prisma tributário, o gênero, com participação muitas vezes imperceptível, molda e significa as formas de ser mulher em sociedade, seja pela dificuldade ou precariedade no acúmulo de renda, seja pelo não reconhecimento de especificidades das mulheres, o que acarreta uma tributação maior sobre elas.

A dificuldade em obtenção de renda, em razão do tempo despendido em trabalhos não remunerados ou subalternidade das mulheres no mercado de trabalho, acarreta na redução da base da tributação, que, como visto, em termos econômicos, para as mulheres sempre é menor.

Levando-se em consideração a impossibilidade de se identificar perfeitamente o contribuinte de fato nos tributos ditos indiretos incidentes sobre o consumo, é seguro afirmar que, mulheres pagam mais tributos que homens, pois, possuindo renda menor, precisam usar uma maior porção de seu dinheiro para adquirir determinado produto ou serviço.

Além disso, a atividade legiferante, como visto, não escapa da tendência de perpetuar padrões gênero que não reconhecem a essencialidade de produtos e serviços majoritariamente consumidos pela mulher, como é o caso dos itens da cesta básica, implicando que as distorções tributárias existentes na sociedade, como a regressividade, também são um problema de gênero e que, portanto, deve ser enfrentado sob tal perspectiva.

A fim de se atingir ao desiderato constitucional de construção de uma sociedade justa e igualitária, o sistema tributário deve ser revisto e tal reforma passa por um reconhecimento de que alguns indivíduos possuem tratamentos diferenciados na sociedade, como é o caso dos homens.

Insistir na compreensão das mulheres como indivíduos de segunda classe é afirmar que o gênero constitui *discrimen* legítimo para diferenciar as pessoas em sociedade, incluindo-se a vertente tributária, o que deve ser rechaçado, sob pena de se perpetuar um privilégio odioso.

## REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. [Trad. Torrieri Guimarães]. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero*. Vol.I. Madrid: Tecnos, 1993.

GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. *Taxation and Gender Equity – a comparative analysis of direct and indirect taxes in developing na developed countries*. International Development Research Centre, Routledge, 2010.

HEILBORN, Maria Luiza. *Gênero, Sexualidade e Saúde*. In: *Saúde, sexualidade e reprodução: compartilhando responsabilidades*. Rio de Janeiro: Editora da UERJ, 1997, p. 101-110.

HOBBS, Thomas de Malmesbury, *Leviatã. Os Pensadores*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Editora Nova Cultural, 2015.

KARAWEJCZYK, Mônica. *As filhas de Eva querem votar. Dos primórdios da questão à conquista do sufrágio feminino no Brasil (c.1850-1932)*. 398 f. Tese (Doutorado em História). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

KAUFFMAN, M. *Las experiencias contradictorias de poder entre los hombres*. In: VALDÉS, T. & OLAVARRÍA, J. (eds.) *Masculinidades: poder e crisis*. Santiago: Ediciones de las Mujeres 24, Isis International, 1997, p. 63-81. ; KIMMEL, Michael. *A produção simultânea de Masculinidades Hegemônicas e Subalternas*. Horizontes Antropológicos, v.4, n.9, 1998. ; STOLLER, Robert. A contribution to the study of gender identity. *International Journal of Psychoanalysis*, 45, 1964.

KORNHAUSER, Marjorie E. *The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction*. *Michigan law review*, vol. 86, n. 3, dez. 1987.

LAFARRIÈRE e WALINE apud MARINS, James, *Direito Processual Tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

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

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*, 18. Ed., Madrid, Marcial Pons, 1996, p.323 e VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5. Ed., Buenos Aires: Depalma, 1993.

LOCKE, John. *Two treatises of government*. 2. Ed. Cambridge: University Press, 1967.

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

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*, 25f. Artigo Científico.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats*. Graz, Leipzig: Verlag Leuschner & Lubensky, 1918, passim.

SCOTT, JOAN. *Gênero: uma categoria útil de análise histórica*. *Educação e Realidade*, v.16, n.2, jul./dez.1990.

STF, Súmula nº 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas de IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”; STF, Súmula nº 656: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Stotsky, Janet. *Gender Bias in Tax Systems*, *Tax Notes International*, 9 June, p.1913-23 e Elson, Diane. *Male Bias in the Development Process*, Manchester, Manchester University Press.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos contribuintes*; tradução Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais*. Vol. 2 Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

United Nation Development Programme 1995; *United Nations Development Fund for Women 2000*; United Nations, 2009.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5. Ed., Buenos Aires: Depalma, 1993.