

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-Graduação em Direito

Isabelle Resende Alves Rocha

**GÊNERO, DIREITO TRIBUTÁRIO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA
FÍSICA: aspectos sobre a influência da tributação nas desigualdades entre homens e
mulheres.**

Belo Horizonte

2020

Isabelle Resende Alves Rocha

**GÊNERO, DIREITO TRIBUTÁRIO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA
FÍSICA: aspectos sobre a influência da tributação nas desigualdades entre homens e
mulheres.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi

Área de Concentração: Direito Público

Belo Horizonte

2020

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

R672g Rocha, Isabelle Resende Alves
Gênero, direito tributário e imposto de renda da pessoa física: aspectos sobre a influência da tributação nas desigualdades entre homens e mulheres / Isabelle Resende Alves Rocha. Belo Horizonte, 2020.
191 f. : il.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Sistema tributário. 2. Imposto de renda - Brasil. 3. Impostos - Arrecadação. 4. Relações de gênero. 5. Divisão do trabalho por sexo. 6. Capacidade contributiva. 7. Estado Democrático de Direito. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2

Isabelle Resende Alves Rocha

**GÊNERO, DIREITO TRIBUTÁRIO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA
FÍSICA: aspectos sobre a influência da tributação nas desigualdades entre homens e
mulheres.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Área de Concentração: Direito Público

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas (Orientador)

Profa. Dra. Marinella Machado Araujo – PUC Minas (Banca Examinadora)

Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli – FGV (Banca Examinadora)

Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira (suplente) – PUC Minas (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 26 de março de 2020

A Maria Helena, que me ensinou, desde cedo, a lutar contra as desigualdades e injustiças, e que era feminista sem saber. Vó, você sempre disse que “mulher não vale nada” e esta luta é para que a gente valha como todos

AGRADECIMENTOS

Como diz minha amiga Suelen, agora sou parte dos menos de 1% de Brasileiros que concluíram o mestrado. Quase dez anos depois de me formar, advogando intensamente, dando aulas na pós-graduação *lato sensu* do IEC da PUC Minas e procurando sentido existencial em tudo isso, finalmente, eu encontrei um jeito de unir dois temas que me são muito caros: Direito Tributário e desigualdade de gênero.

Isso, graças ao Professor Marciano, que, lá em agosto de 2016, me recebeu como aluna ouvinte na disciplina *A Face Fiscal do Estado Democrático de Direito*, neste mesmo programa. Desde então, o Professor me estimulou a pensar na possibilidade de analisar o Direito Tributário como ator principal ou coadjuvante nas políticas públicas de redução das desigualdades de gênero e, no fim de 2016, consegui desenvolver um projeto de pesquisa nesse sentido. Depois de muitos percalços pessoais e profissionais, passei na seleção para iniciar o mestrado em 2018, para ser orientada pelo Professor Marciano!

Quanta confiança e quanta gentileza ele teve, ao me aceitar. Agradeço ao Professor Marciano, pela paciência, pela exigência de qualidade e aprofundamento nas minhas análises tão idealistas, pela dedicação e pelo modelo de profissionalismo e humanidade. Serei uma professora melhor com seu exemplo e com sua orientação, tão inspiradores. Agradeço também por confiar que eu seria capaz de fazer este trabalho, no prazo regulamentar, apesar de tudo. Que sigamos juntos na luta!

Agradeço à minha avó, Maria Helena de Resende, que me educou, me perdoou pelas ausências, me amou e esteve comigo até o fim. Vó, você foi um grande exemplo para mim, minha maior professora! Obrigada pelo privilégio de ter você em meus braços em seus últimos momentos. À minha família, um agradecimento especial, porque continuou comigo e, depois das principais questões familiares resolvidas, entendeu que eu precisava de tempo e dedicação para terminar este trabalho. À minha mãe, Heloisa, agradeço por sempre acreditar que eu estaria ali, mesmo estudando. Ao Rick e à Tia Lourdinha, agradeço pela amizade verdadeiramente dedicada à minha mãe, vocês me deram tranquilidade para seguir. À Ane, Luisa e João, agradeço por ficarem ao meu lado em todos os momentos.

Ao João, também em especial, agradeço pela parceria. Ele me trouxe diversas demonstrações de realidade, que me mantiveram com o pé no chão em minha pesquisa e me fizeram olhar para fora da academia, um lugar que pretendo alcançar com esta pesquisa. Além disso, ele me ajudou a manter a leveza e a serenidade em momentos de tensão e me fez

acreditar que é possível realizar um trabalho relevante, unindo teoria, Direito e vida real. E amor.

Agradeço também, às minhas amigas e aos meus amigos, uma família tão importante quanto os meus consanguíneos. Obrigada, Ana, por se tornar uma amiga fiel, sem você e sua vigilância rigorosa eu não teria entrado no mestrado e não teria conseguido terminar a dissertação a tempo. Amanda e Bruna, obrigada por me cuidarem e por me incentivarem tanto. Sense8s, vocês foram e são meu oásis, meu alerta de que do Direito é só mais um ponto em meio a tantas questões importantes de que o mundo precisa para ser melhor.

130 tons de amizade, Girls, Loks, Grupo do Amor, Legais e Lindas, Ousadia e Alegria, amigos da UFMG, obrigada por me apoiarem e por compreenderem as ausências e compromissos desmarcados. Ainda assim, vocês sempre estiveram presentes e acreditaram que minha pesquisa era importante. Ela também é para vocês!

Agradeço também, aos amigos que fiz dentre os queridos colegas da pós-graduação. À Suelen, Simone e Elis, agradeço pelo apoio e por compartilharem momentos de angústias e vitórias, além de dicas e vivências valiosas que todos deveriam compartilhar nessa jornada. Ao Renan, agradeço pelo incentivo e pela confiança. À Pilar, sou grata por ser exemplo de sucesso, compromisso e organização. Ela me abriu as portas da docência e confiou que eu daria conta desse recado e da pesquisa também.

Por fim, agradeço aos amigos queridos do BMAS, da Localiza, da FonsecaBraz e do Martinelli, por me incentivarem e por me darem tempo e condições para construir esse sonho. Ele nasceu na advocacia, passa pela docência e deságua nesta dissertação, onde espero fazer valer toda a confiança depositada.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo analisar as influências dos sistemas tributários na situação de desigualdade entre homens e mulheres, considerando a invisibilidade do trabalho de cuidado, relegado, em sua maioria, às mulheres. Para tanto, exploram-se, brevemente, os contornos da divisão sexual do trabalho e da economia do cuidado, desde a revolução industrial até os dias atuais. Analisam-se, na sequência, as relações entre tributação e desigualdade, buscando desvelar as funções do tributo no contexto do Estado Democrático de Direito. A partir disso, verificam-se as funções fiscais e extrafiscais do tributo, percebendo-se que o Direito Tributário não é neutro, possuindo características que provocam ou mantêm situações desfavoráveis às mulheres, sendo fundamental, portanto, estudar maneiras de gerar impactos positivos na redução das desigualdades. Com essa exploração, constata-se a urgência em identificar soluções para eliminar ou neutralizar os efeitos nocivos causados pela perpetuação da posição histórica da mulher na economia produtiva e reprodutiva. Verifica-se, então, a influência do Imposto de Renda da Pessoa Física sobre as relações de gênero e sobre a própria divisão sexual do trabalho, a fim de responder à seguinte pergunta fundamental: o Direito Tributário pode influenciar na desigualdade entre homens e mulheres, especialmente na participação da mulher no trabalho e em sua autonomia? Para tanto, são analisadas, principalmente, experiências estrangeiras, dada a escassez de estudos tributários voltados para este tema no Brasil. Tal escassez é brevemente analisada, expondo-se as principais produções aqui realizadas. Como resultado, percebe-se que o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil não possui vieses explícitos ou implícitos de gênero, sendo neutro em sua influência sobre as desigualdades ora analisadas. No entanto, há efeitos de origem social e cultural, que, relacionados ao modo com que o Imposto de Renda incide, reforçam os papéis de gênero tradicionalmente definidos.

Palavras chaves: Desigualdade de Gênero. Divisão Sexual do Trabalho. Tributação. Imposto de Renda da Pessoa Física.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the influence of tax systems on the situation of inequality between men and women, considering the invisibility of care work, mostly relegated to women. To this end, we briefly explore the contours of the sexual division of labor and the care economy from the industrial revolution to the present day. In the following, the relations between taxation and inequality are analyzed, seeking to unveil the functions of the tax in the context of the Democratic Rule of Law. From this, the tax and extrafiscal functions of the tax are verified, realizing that the Tax Law is not neutral, having characteristics that cause or maintain unfavorable situations for women, so it is essential, therefore, to study ways to generate positive impacts on tax reduction. of inequalities. With this exploration, there is the urgency to identify solutions to eliminate or neutralize the harmful effects caused by the perpetuation of women's historical position in the productive and reproductive economy. Thus, the influence of the Individual Income Tax on gender relations and on the sexual division of labor itself is verified, in order to answer the following fundamental question: can tax law influence inequality between men and women, especially women's participation in work and their autonomy? Therefore, foreign experiences are mainly analyzed, given the lack of tax studies focused on this topic in Brazil. Such scarcity is briefly analyzed, exposing the main productions made here. As a result, it is clear that the Individual Income Tax in Brazil has no explicit or implicit gender bias, being neutral in its influence on the inequalities analyzed here. However, there are effects of social and cultural origin, which, related to the way the income tax is levied, reinforce the traditionally defined gender roles.

Key words: Gender Inequality. Sexual Division of Labor. Taxation. Personal Income Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 DESIGUALDADE DE GÊNERO, DIVISÃO SEXUAL DO TRABALHO E ECONOMIA DO CUIDADO	17
2.1 Premissas da pesquisa: conceito de gênero e a localização da discussão no tema das desigualdades.....	17
2.2 Dados da desigualdade de gênero.....	20
2.3 Divisão sexual do trabalho, Economia do cuidado e Trabalho Emocional.....	32
3 TRIBUTAÇÃO E IGUALDADE.....	39
3.1 Direito Tributário como instrumento de igualdade e justiça social.....	39
<i>3.1.1 Estado Democrático de Direito e tributação.....</i>	<i>41</i>
<i>3.1.2 Breves considerações acerca do Princípio da Igualdade.....</i>	<i>43</i>
3.2 Capacidade Contributiva.....	47
3.3 Fiscalidade e Extrafiscalidade.....	53
<i>3.3.1 Autonomia do Direito Tributário. Exclusão dos elementos extrajurídicos da análise da norma e suas consequências para o presente estudo.</i>	<i>53</i>
<i>3.3.2 Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma nova visão.....</i>	<i>57</i>
3.4 Regressividade: Indicadores econômicos e efeitos sobre a sociedade.....	65
4 TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE DE GÊNERO.....	75
4.1 Relação entre Direito Tributário e Desigualdade de Gênero.....	75
4.2 Estudos Internacionais sobre o tema.....	75
<i>4.2.1 Orçamentos sensíveis a gênero: conceitos.....</i>	<i>76</i>
4.3 Estudos Nacionais sobre o tema.....	89
5 O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)	94
5.1 Imposto de Renda, Igualdade e Justiça Fiscal – Pessoalidade e Progressividade como técnicas de graduação da Capacidade Contributiva.....	95
<i>5.1.1 Pessoalidade, renda líquida e mínimo existencial.....</i>	<i>95</i>
<i>5.1.2 A Progressividade do imposto de renda.....</i>	<i>101</i>
5.2 Breve histórico do IRPF no Brasil.....	109
5.3 O Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza – Desenho constitucional e panorama legislativo.....	117
5.4 O Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil – Estrutura e Formas de Tributação.....	118
6 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF) E SUAS IMPLICAÇÕES DE GÊNERO.....	125
6.1. A tributação familiar pelo IRPF e desigualdade de Gênero.....	125
<i>6.1.1 Os sistemas de tributação pelo IRPF. Problema da declaração conjunta.....</i>	<i>130</i>
6.2 Vieses de gênero contidos no IRPF em outros países e comparação com a legislação brasileira.....	133
<i>6.2.1 Um estudo amplo sobre vieses de gênero contidos no IRPF.....</i>	<i>133</i>
<i>6.2.2 IRPF nos Estados Unidos.....</i>	<i>141</i>

<i>6.2.3 Estudos norte-americanos sobre o IRPF e a desigualdade de gênero.....</i>	<i>147</i>
<i>6.2.4 Um estudo sobre o IRPF na Argentina.....</i>	<i>158</i>
<i>6.2.5 Análises do IRPF no Brasil.....</i>	<i>170</i>
6.3 Propostas para uma utilização mais efetiva do IRPF como instrumento de política pública de redução das desigualdades de Gênero no Brasil.....	176
7 CONCLUSÃO.....	179
REFERÊNCIAS.....	182

1 INTRODUÇÃO

Muitos estudos há sobre a posição da mulher na sociedade brasileira e suas dificuldades em meio a este cenário de desigualdade, assim como há diversas análises a respeito das políticas públicas de redução das desigualdades de gênero no Brasil. No entanto, ainda não se produziram suficientes pesquisas a respeito de como o Direito Tributário, concretamente, pode ser utilizado nessas políticas (seja autonomamente, seja como coadjuvante), se ele pode auxiliar na redução de tais desigualdades e em que medida.

Por outro lado, há também inúmeras análises sobre a função do tributo na satisfação de direitos fundamentais e do Direito Tributário como importante instrumento de realização do Estado Democrático de Direito e de justiça social e igualdade.

Por tudo isso, o papel do Direito tributário não pode ser deixado de lado nesta investigação e na construção de uma política ampla de redução de desigualdades de gênero, visto que já se sabe de sua importância na satisfação de direitos fundamentais e do impacto da política tributária em todas as esferas da sociedade, da econômica à social.

Um estudo realizado pela Oxfam (2014, p.2), instituição internacional criada em 1942, originalmente, para discutir os impactos causados pela Segunda Guerra Mundial, identificou a importância que tem a política fiscal para reduzir as desigualdades na América Latina e assim descreveu a atual situação na região:

Apesar do crescimento econômico e da redução da pobreza e da desigualdade verificados na última década, a América Latina e o Caribe (ALC) continuam a ser a região mais desigual do mundo.

As elites políticas e econômicas da ALC criaram sistemas fiscais que, de um modo geral, têm impacto muito limitado como agentes de correção de desigualdades e, na verdade, contribuem para o seu aprofundamento. Para superar a desigualdade e a exclusão social, faz-se necessária uma nova e urgente maneira de pensar as finanças públicas com vistas a abordar as várias dimensões dessa injustiça tributária.

Ou seja, a discussão sobre a igualdade de gênero merece destaque em toda essa construção teórica e doutrinária do Direito Tributário para a efetivação de uma sociedade mais igualitária, justa e solidária, não só sob o enfoque tradicional da arrecadação, mas também sob o prisma de política fiscal e orçamentária. É este o tema que o presente trabalho desenvolve, por meio da verificação da hipótese oferecida ao problema exposto a seguir e com base nos referenciais teóricos que serão adiante demonstrados.

O Direito Tributário possui importante papel na construção de uma política ampla de redução de desigualdades de gênero, na medida em que as diferenças e peculiaridades de ser homem e mulher em sociedade não podem ser dissociadas de seus papéis na participação social e econômica de cada indivíduo.

Se ainda há um grande abismo entre homens e mulheres, tanto no que se refere ao exercício de direitos fundamentais, desproporcionais à contribuição de cada um para o desenvolvimento social e econômico do país, como em relação papéis atribuídos a eles nos âmbitos público e privado, o Direito Tributário pode ser importante coadjuvante ou até mesmo ator principal em políticas públicas voltadas a uma verdadeira redução das desigualdades de gênero pelo Estado.

A partir do exposto, a proposta que se apresenta neste trabalho é a necessidade de se analisarem as formas como o Direito Tributário pode coadjuvar ou encabeçar políticas de redução das desigualdades entre homens e mulheres, seja através de concessões de tratamento tributário diferenciado, seja pelo estudo do real impacto da tributação nesta desigualdade, ou por meio de análises das bases tributárias sobre o consumo, que, conseqüentemente, podem onerar ainda mais as mulheres, considerando a sua presença cada vez maior na chefia de famílias de baixa renda (IPEA, 2011).

Esta é mais uma justificativa do presente trabalho, haja vista que o Direito Tributário pode funcionar como um dos atores dessa atuação transversal e multifacetada, necessária para lidar com uma realidade plural e diversa, por ser de natureza humana.

Além disso, a Constituição propõe normas dirigentes e programáticas de redução das desigualdades em todos os níveis e âmbitos individuais e sociais. Neste plano, CRUZ (2009, p.17), remetendo a Habermas, trata do princípio da solidariedade, que envolve não só o Estado, como todos os cidadãos, justificando-se, assim, a utilização dos recursos financeiros repassado por eles ao Estado, na redução dessas disparidades.

Sobre a relevância da solidariedade no paradigma democrático, Habermas (2002, p. 7-8) já afirmara com a habitual propriedade: "(...) defendo o conteúdo racional de uma moral baseada no mesmo respeito por todos e na responsabilidade solidária geral de cada um pelo outro. A desconfiança moderna diante de um universalismo que, sem nenhuma cerimônia, a todos assimila e iguala não entende o sentido dessa moral e, no ardor da batalha, faz desaparecer a estrutura relacional da alteridade e da diferença, que vem sendo validada por um universalismo bem entendido. (...) O mesmo respeito para todos e cada um não se estende àqueles que são congêneres, mas à pessoa do outro ou dos outros em sua alteridade. A responsabilização solidária pelo outro como um dos nossos se refere ao 'nós' flexível numa comunidade que resiste a tudo o que é substancial e amplia constantemente suas fronteiras porosas.

Essa comunidade moral se constitui exclusivamente pela idéia negativa da abolição da discriminação e do sofrimento, assim como da inclusão dos marginalizados — e de cada marginalizado em particular —, em uma relação de deferência mútua. Essa comunidade projetada de modo construtivo não é um coletivo que obriga seus membros uniformizados à afirmação da índole própria de cada um. **Inclusão não significa aqui confinamento dentro do próprio e fechamento diante do alheio. Antes, a ‘inclusão do outro’ significa que as fronteiras da comunidade estão abertas a todos — também e justamente àqueles que são estranhos um ao outro — e querem continuar sendo estranhos**”. (grifo nosso)

Ora, se a igualdade e efetividade de direitos fundamentais são tão preconizadas no Estado Democrático de Direito e se existem, de fato, grandes diferenças de gênero que estão ferindo tais princípios constitucionais, a discussão deve ser levada ao centro das análises feitas do Direito Tributário como efetivação de direitos humanos e relevante instrumento de provocação de transformações sociais e econômicas, seja na ideia da extrafiscalidade, seja nos contornos da própria fiscalidade dos tributos.

Partindo dessas premissas e buscando realizar a proposta de incorporação das questões de gênero aos estudos de Direito Tributário, pergunta-se: como o Direito Tributário pode auxiliar ou mesmo dificultar a busca pelos ideais de redução das desigualdades de gênero? Considerando, ainda, a realidade atual vivenciada pelos brasileiros e brasileiras, tanto fiscal, como social, surge também a seguinte questão: hoje em dia, no Brasil, o Direito Tributário auxilia ou dificulta a implementação da efetiva igualdade entre homens e mulheres?

Para responder a estes questionamentos, a presente dissertação buscou, então, percorrer o seguinte caminho:

- a) estabelecer o conceito de gênero do qual se parte na construção da pesquisa, de modo a identificar que as desigualdades observadas não decorrem simplesmente do “nascer mulher”;
- b) demonstrar a existência dessa alegada desigualdade de gêneros, a partir da exposição e análise de dados concretos fornecidos por pesquisas demográficas e sociológicas realizadas por órgãos oficiais do governo e por institutos privados dotados de confiabilidade perante a sociedade;
- c) identificar que um dos principais causadores dessa desigualdade é a divisão sexual do trabalho, a lógica da economia do cuidado e do trabalho emocional;

- d) descrever a função do tributo como instrumento de justiça social realizável através das políticas tributárias, por meio da extrafiscalidade e até mesmo a partir de uma dimensão da própria fiscalidade;
- e) analisar os trabalhos elaborados no âmbito internacional e alguns no âmbito nacional, que verificaram a influência da tributação e da política fiscal sobre desigualdade de gênero de um modo geral;
- f) demonstrar que a tributação sobre a renda da mulher pode ser injusta em relação ao homem, a depender de sua realidade econômica e social, ou, simplesmente, do modo como o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) é estruturado;
- g) verificar se o IRPF no Brasil contém algum elemento de diferenciação de gênero, seja explícita, ou implicitamente; e
- h) investigar as possíveis formas de realização de política tributária de redução das desigualdades de gênero por meio do IRPF, como ampliação de deduções de despesas com filhos, ou a concessão de créditos para mães trabalhadoras custearem os cuidados com suas crianças, entre outras.

A metodologia utilizada na pesquisa esteve centrada no levantamento, essencialmente, bibliográfico. Considerando que existem poucos estudos acerca do tema no Brasil, foi realizada a análise de publicações internacionais e a comparação das informações obtidas com no contexto da sociedade e do direito brasileiros. O direito comparado, portanto, se fez presente nessa jornada.

O trabalho foi elaborado recorrendo-se ao método dialético, investigando-se o tema proposto, para explorar suas hipóteses e verificar as consequências que se projetam sobre a realidade analisada. Foi utilizado também o procedimento de investigação jurídico-compreensivo, por meio do qual se promoveu a análise, de forma problemática, do Direito Tributário como instrumento de justiça social, em seus diversos aspectos e níveis, identificando as formas como ele pode contribuir para a redução das desigualdades de gênero.

Além disso, o presente estudo se mostrou com forte caráter interdisciplinar, dada a natureza humana e transversal do tema. Nesse sentido, utilizaram-se fontes de outras áreas do conhecimento, como a sociologia e a economia.

Assim, para cumprir os objetivos propostos e demonstrar toda a jornada percorrida nesta pesquisa, a presente dissertação está dividida em cinco capítulos, além este capítulo

introdutório. O capítulo 2 dedica-se a estabelecer as premissas de gênero que são as bases da análise empreendida, demonstrando também que há outros elementos causadores de desigualdades, mas que, neste trabalho, não são objeto de estudo. Demonstrem-se, ainda, os dados demográficos, de renda e de participação da mulher no mercado de trabalho brasileiro, de modo a comprovar que a ideia da desigualdade entre homens e mulheres não é apenas fruto de um senso comum coletivo. Por fim, analisam-se alguns aspectos da divisão sexual do trabalho que se estabeleceu ao longo do tempo e que é uma das grandes responsáveis pelo formato de sociedade que possuímos hoje, considerando a dicotomia homem-mulher.

No capítulo 3, estudam-se os fundamentos do Direito Tributário que o relacionam intrinsecamente com a busca pela igualdade social. Analisam-se, portanto, os princípios da igualdade no Estado Democrático de Direito, e da Capacidade Contributiva. Estudam-se, ainda, dados relacionados ao caráter altamente regressivo da tributação brasileira e como essa realidade afeta nosso desenvolvimento econômico e social. O capítulo se encerra com o estudo sobre a fiscalidade e a extrafiscalidade dos tributos, a partir de uma perspectiva mais ampla, que desafia a construção tradicional sobre o tema.

Já no capítulo 4, introduzem-se as relações mais diretas entre tributação e desigualdade de gênero, expondo-se os principais estudos internacionais já empreendidos sobre o tema, além dos poucos estudos produzidos no Brasil. Neste capítulo também se revelam as várias formas como a política fiscal de um país pode causar distorções indesejadas de gênero e atrapalhar os objetivos de igualdade entre homens e mulheres.

Finalmente, no capítulo 5, a investigação se afunila para o espectro do IRPF, expondo seu forte caráter pessoal e como a progressividade é utilizada na expressão da Capacidade Contributiva, respeitado o mínimo existencial. Tudo isso é o que torna esse imposto a principal forma de se relacionar tributação e gênero, já que ele é o que pode ter consequências mais diretas sobre as pessoas. Nessa toada, realiza-se por breve histórico do imposto de renda no Brasil até chegar à exposição de sua estrutura e formas de incidência em nosso ordenamento.

No capítulo 6, estabelecem-se as relações diretas entre o IRPF e a desigualdade de gênero, analisando as estruturas de imposição familiar e os vieses de gênero que podem estar contidos nessas estruturas, implícita ou explicitamente. Consideram-se, então, estudos internacionais que tomam o IRPF como ponto de partida para questionar as desigualdades entre homens e mulheres na sociedade e no mercado de trabalho e busca-se verificar se essas

distorções encontradas em outros países se fazem presentes no IRPF brasileiro. Aqui, verifica-se se o próprio aspecto fiscal do imposto é responsável por causar desigualdades.

Por fim, são lançadas algumas propostas para utilização do IRPF como instrumento de indução social para a obtenção de maior igualdade entre homens e mulheres na realidade brasileira.

2 DESIGUALDADE DE GÊNERO, DIVISÃO SEXUAL DO TRABALHO E ECONOMIA DO CUIDADO

2.1 Premissas da pesquisa: conceito de gênero e a localização da discussão no tema das desigualdades

Após 31 anos da promulgação da Constituição de 1988, 71 anos da aprovação da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 e 40 anos da aprovação da Convenção Internacional para Eliminação de Todas as Formas de Discriminação Contra a Mulher (CEDAW) (ONU, 1979), que foi integralmente promulgada no Brasil por meio do Decreto nº 4.377, de 13 de setembro de 2002, é sabido que as mulheres ainda vivem em um cenário de desigualdade desproporcional ao conceito contemporâneo de justiça e que isso se dá em todos os níveis, do social ao jurídico, explícita ou implicitamente.

Não se trata aqui das distinções naturais e escolhas individuais, que justificariam desigualdades justas e proporcionais, na teoria construída por Dworkin (2005), ou da necessidade de compreender e aceitar tais diferenças para se promover uma inclusão genuína e respeitosa ao indivíduo, do modo como tratado por Habermas (2002), ambos citados por Cruz (2008).

Trata-se, sim, de desigualdades construídas por uma herança cultural e social, que ainda coloca a mulher em posições inferiores e desvantajosas em relação aos homens, mesmo com todo o desenvolvimento do papel feminino nas relações de todos os tipos (públicas e privadas, no trabalho dentro e fora de casa). Adélia Marina de Campos Cursino (2013, p. 18) referencia tais aspectos do estudo da seguinte maneira:

É fundamental para a sociedade do século XXI a análise de gênero centrada nas relações sociais, uma vez que **gênero define o que significa ser homem ou ser mulher a partir do conjunto de relações, atributos, papéis, crenças e atitudes em uma determinada sociedade** (Amorim, 2011). A perspectiva de gênero clareia a história das mulheres e dos homens, das suas relações e interações, além de propiciar a análise das desigualdades e hierarquias sociais (Scott, 1995). (grifo nosso)

A Simone de Beauvoir, filósofa francesa, é atribuída a origem da ideia lançada acima, de que a noção de gênero se constrói socialmente, considerando, inclusive, as relações de

poder, cujo aspecto econômico não pode ser olvidado. Não há dúvidas de que o masculino denota, em geral, a figura da autoridade, do poder em si, em relação à mulher.

A mulher, conforme defende Beauvoir, é resultado de uma construção histórica e cultural feita a partir de uma alteridade masculina: “Não se nasce mulher: torna-se mulher: nenhum destino biológico, psíquico, econômico define a forma que a fêmea humana assume no seio da sociedade. É o conjunto da civilização que elabora esse produto.” (BEAUVOIR, 1980. p. 9). A obra central da filósofa em questão, em que essa ideia é desenvolvida, é *O Segundo Sexo* (BEAUVOIR, 1980), que apesar de ter recebido inúmeras críticas quando de sua publicação¹, ainda é referência, quando se trata de compreender o papel da mulher em sociedade.

Méndez (2010) afirma que Beauvoir analisou como ocorre a elaboração do masculino e do feminino desde a infância, quando as crianças são separadas por sexo em quase todos os momentos de sua formação como seres humanos: nas brincadeiras, na educação, nos valores e comportamentos que lhes são ensinados. A questão posta por Beauvoir, citada por Méndez (2010, p. 2), é que nessa separação que se dá entre meninos e meninas, o sexo masculino se instala como sujeito universal da humanidade. “Neste jogo de poder, o sexo feminino é transformado no ‘Outro’. Simone de Beauvoir perguntava-se: O que é uma mulher? Ao que respondia: ‘A mulher é O Outro definido a partir da alteridade masculina’” (MÉNDEZ, 2010, p. 2).

A historiadora estadunidense Joan Scott também trouxe relevante contribuição para a compreensão do conceito de gênero na presente dissertação. Ela afirma que o termo “gênero” começou a ser utilizado pelas feministas norte-americanas na década de 1970 e denotava a rejeição do “determinismo biológico implícito” na palavra “sexo”. (SCOTT, 1995, p. 72). A utilização do termo “gênero” também decorreu de uma construção relacional, no sentido de que só seria possível compreender o que é ser homem e mulher nas relações entre eles, jamais em separado. Assim argumentou a historiadora:

Ademais, o gênero é igualmente utilizado para designar as relações sociais entre os sexos. **O seu uso rejeita explicitamente as justificativas biológicas, como aquelas que encontram um denominador comum para várias formas de subordinação no fato de que as mulheres têm filhos e que os homens têm uma força muscular superior.** O gênero se torna, aliás, uma maneira de indicar as “construções sociais” – a criação inteiramente social das idéias sobre os papéis próprios aos homens e às mulheres. É uma maneira de se referir às origens exclusivamente sociais das

¹ Vide artigo denominado *O Auê sobre O Segundo Sexo*, de Sylvie Chaperon.

identidades subjetivas dos homens e das mulheres. O gênero é, segundo essa definição, uma categoria social imposta sobre um corpo sexuado (8). Com a proliferação dos estudos do sexo e da sexualidade, o gênero se tornou uma palavra particularmente útil, porque ele oferece **um meio de distinguir a prática sexual dos papéis atribuídos às mulheres e aos homens**. Apesar do fato dos(as) pesquisadores(as) reconhecerem as relações entre o sexo e (o que os sociólogos da família chamaram) “os papéis sexuais”, estes(as) não colocam entre os dois uma relação simples ou direta. O uso do “gênero” coloca a ênfase sobre todo um sistema de relações que pode incluir o sexo, mas que não é diretamente determinado pelo sexo nem determina diretamente a sexualidade. (SCOTT, 1995, p. 75-76, grifo nosso)

Nesse sentido, a premissa do presente estudo, qual seja, a desigualdade entre homens e mulheres, não parte simplesmente do nascer com características biológicas de sexo feminino. Ou seja, não se defende que devam ser instituídos tratamentos diferenciados no âmbito do Direito às mulheres, apenas porque são mulheres. O que se pretende demonstrar é que ser mulher em nossa sociedade implica diversas consequências desiguais em relação aos homens, decorrentes da socialização em si.

Isso significa que a discussão ora empreendida não ignora as diferenças existentes entre homens e mulheres, mas sim afirma que o gênero, nas acepções demonstradas acima, não deve ser um critério de discriminação. Ou seja, ser mulher em sociedade não pode ser motivo para que se aceite o tratamento desprivilegiado para uma pessoa, ou que sua condição seja menos benéfica em relação à outra. No entanto, isso não quer dizer que alguém mereça ser privilegiado por ser mulher.

Até porque, sabe-se bem que existem inúmeros outros fatores de desigualdade entre as pessoas, que vão muito além do gênero. Não se pode ignorar, por exemplo, a existência da interseccionalidade, um conceito que foi inaugurado pela jurista e professora da teoria crítica de raça norte-americana Kimberlé Crenshaw, para tratar da imbricação de diversos fatores confluentes na origem das desigualdades, não sendo suficiente analisar gênero, classe ou raça em separado.

Segundo Crenshaw (2002, p. 174), só é possível garantir que todas as mulheres sejam abrangidas pelos resultados das lutas por igualdade, se forem considerados todos os modos com que o gênero se relaciona com diversas outras identidades. A professora traz um exemplo que torna clara a importância desse estudo mais amplo e inclusivo de diversas variáveis:

O discurso sobre o tráfico de mulheres é um exemplo disso. Quando se presta atenção em quais mulheres são traficadas, é óbvia a ligação com a sua

marginalização racial e social. Contudo, o problema do tráfico é frequentemente absorvido pela perspectiva de gênero sem que se discuta raça e outras formas de subordinação que também estão em jogo. Por exemplo, no recente relatório sobre tráfico de mulheres, do Comitê sobre a Condição das Mulheres, não se deu atenção alguma ao fato de que, muitas vezes, a raça ou formas correlatas de subordinação contribui para aumentar a probabilidade de que certas mulheres, ao invés de outras, estejam sujeitas a tais abusos. (CRENSHAW, 2002, p. 175)

Entretanto, apesar de as interseccionalidades serem fundamentais para análise de qualquer desigualdade, afinal, não se é apenas mulher/homem, ou apenas pobre/rico, apenas negra/negro, optou-se por um recorte metodológico, de modo a centralizar a análise tão somente nas questões de gênero, dentro da perspectiva da divisão sexual do trabalho, sem, contudo, se ignorar que há inúmeros outros fatores que se inter-relacionam nessa textura econômica e social.

Não se pretende realizar grande aprofundamento nas discussões e teorias apontadas acima, afinal, não se trata de um estudo feminista a respeito das desigualdades e noções de gênero. Trata-se, sim, de uma análise jurídico-tributária sobre o tema, de modo que não se pode deixar de lado a importância da premissa aqui estabelecida: é fato notório que homens e mulheres ainda vivem em um cenário de, ora explícita, ora velada, disparidade de direitos e tratamento social. De todo modo, a próxima seção trará dados concretos a respeito dessa realidade, a fim de que não restem dúvidas sobre a situação aqui retratada.

2.2 Dados da desigualdade de gênero

Os dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – PNAD Contínua – realizada pelo IBGE para o ano de 2018 revelaram que a população ocupada de 25 a 49 anos era de 56,4 milhões de pessoas no Brasil, sendo que 54,7% eram homens e 45,3% eram mulheres (IBGE, 2019, p. 2).

Naquele mesmo ano, o valor médio da hora trabalhada era de R\$ 13,0 para as mulheres e de R\$14,2 para os homens. Este dado indicava que a mulher recebia 8,5% menos do que os homens. Quando o IBGE (2019, p. 2) analisou a razão do rendimento de mulheres e homens pelo valor do rendimento médio total, o percentual da diferença aumentou: R\$ 2.579 para os homens e R\$ 2.050 para a mulher. Isso significa que, considerando valores de remuneração total, a mulher recebia 21% menos do que os homens em 2018.

Dentre diversos fatores que justificam esta diferença, merecem destaque dois deles:

Renda da mulher assumindo caráter complementar: em um país fortemente marcado pela cultura patriarcal, **considera-se que a renda da mulher assume caráter complementar, ou seja, que ela apenas ajuda no orçamento doméstico**, pois, segundo essa compreensão, seu papel central deveria ser no âmbito da reprodução social.

O lugar da mulher na divisão sexual do trabalho: A pior remuneração das mulheres em relação aos homens – muitas vezes, com o mesmo nível de escolaridade –, relaciona-se com o lugar da mulher segundo a divisão sexual do trabalho. Em outras palavras, **mesmo no mercado de trabalho, na esfera pública, as mulheres ocupam postos relacionados mais à reprodução da vida do que à esfera da produção, e, conseqüentemente, têm sua atuação profissional menos valorizada do que a dos homens**. (IBAM/SPPM, 2015, p. 51, grifo nosso);

Em 2011, o IPEA publicou a 4ª edição de seu livreto analisando o *Retrato das Desigualdades de Raça e Gênero no Brasil* (IPEA, 2011), estudo realizado desde 2004, demonstrando que não se trata de mera impressão ideológica, mas de uma realidade pungente e alarmante. Alguns trechos do estudo já denotam claramente tal afirmação:

A constatação de que as desigualdades de gênero e raça constituem um importante fator de agravamento das condições de precariedade e exclusão em que vive uma grande parcela da população envolve o Estado e a sociedade brasileira no desafio de combatê-las.

(...)

De toda forma, ainda são percebidas situações de maior vulnerabilidade nos domicílios chefiados por mulheres, em especial, os por mulheres negras, quando comparados aos domicílios chefiados por homens. Os dados de rendimento, por exemplo, mostram que **a renda domiciliar per capita média de uma família chefiada por um homem branco é de R\$ 997, ao passo que a renda média numa família chefiada por uma mulher negra é de apenas de R\$ 491**. Do mesmo modo, **enquanto 69% das famílias chefiadas por mulheres negras ganham até um salário mínimo, este percentual cai para 41% quando se trata de famílias chefiadas por homens brancos**.

(...)

Essas considerações preliminares permitem concluir que as mulheres têm consolidado, ao longo das últimas décadas, sua participação no mercado de trabalho no Brasil, que deixa, aos poucos, de ser percebida como secundária ou intermitente. A inserção das mulheres nesta realidade é, no entanto, marcada por diferenças de gênero e raça. Além de estarem menos presentes do que os homens no mercado de trabalho, ocupam espaços diferenciados, estando sobrerrepresentadas nos trabalhos precários. Ademais, a trajetória feminina rumo ao mercado de trabalho não significou a redistribuição dos cuidados entre homens e mulheres, mesmo quando se trata de atividades remuneradas, o que pode ser percebido pela concentração de mulheres, especialmente negras, nos serviços sociais e domésticos. (2011, p. 11/19/27, destaque nosso)

Neste mesmo trabalho, o IPEA também trouxe relevantes informações a respeito da realidade aqui retratada:

- a) População: “Ao longo dos últimos anos (1995-2009), a proporção de mulheres chefes de família aumentou mais de 10 pontos percentuais (p.p.). Esta proporção passou de 22,9%, em 1995, para 35,2% no ano de 2009. Isto significa que temos 21,7 milhões de famílias chefiadas por mulheres. Apesar de não se saber quais os critérios adotados pelas famílias para identificarem quem é o/a chefe, este aumento certamente indica mudanças no padrão de comportamento das famílias brasileiras.” (IPEA, 2011, p. 19);
- b) Educação: Em 2009, a taxa de escolarização das mulheres no ensino superior era de 16,6%, enquanto a dos homens, de 12,2%. A taxa de escolarização de mulheres brancas no ensino superior é de 23,8%, enquanto, entre as mulheres negras, esta taxa é de apenas 9,9% (IPEA, 2011, p. 21);
- c) Mercado de Trabalho: O desemprego é também uma realidade permeada de desigualdades de gênero e raça. Assim, a menor taxa de desemprego corresponde à dos homens brancos (5%), ao passo que a maior remete às mulheres negras (12%). No intervalo entre os extremos, encontram-se as mulheres brancas (9%) e os homens negros (7%).” (IPEA, 2011, p. 27);
- d) Trabalho Doméstico Remunerado: O contingente de mulheres dedicadas ao trabalho doméstico remunerado, 17,1%, em 2009, permaneceu expressivamente superior ao total de homens: 1,0% no mesmo ano. As desigualdades raciais também se mantiveram inalteradas: em 2009, 12,6% das mulheres brancas ocupadas eram trabalhadoras domésticas, enquanto 21,8% das mulheres negras desempenhavam a mesma função. (IPEA, 2011, p. 29);

Ainda segundo o material do IBGE (2019, p. 2) que analisou os dados da PNAD 2018 sob a perspectiva das diferenças entre homens e mulheres no mercado de trabalho, em 2018 os homens trabalharam, em média, 42,7 horas por semana em trabalhos remunerados, enquanto as mulheres trabalharam 37,9. Esta proporção se mantém relativamente semelhante desde 2012, conforme o mesmo estudo, reduzindo-se a diferença de 6 para 4,8 horas semanais no período. Ainda assim, os homens trabalham mais horas em ocupações remuneradas.

Apesar disso, “As mulheres trabalham em média 7,5 horas a mais que os homens por semana.” É assim que começa a exposição da atualização realizada no mencionado *Retrato das Desigualdades de Gênero e Raça no Brasil*, quando se analisou o período entre 1995 e 2015 (IPEA, 2017).

Esse volume mais elevado de horas de trabalho se deve ao fato de que elas são as principais responsáveis pelo trabalho não remunerado. Ou seja, o trabalho de cuidado dos familiares vulneráveis (crianças, idosos e doentes), além das tarefas domésticas de administração familiar, ainda está predominantemente concentrado nas mulheres.

O mesmo estudo constatou que “o fato de exercer atividade remunerada não afeta as responsabilidades assumidas pelas mulheres com as atividades domésticas, apesar de reduzir a quantidade de horas dedicadas a elas. As mulheres ocupadas continuam se responsabilizando pelo trabalho doméstico não remunerado, o que leva à chamada dupla jornada”. (IPEA, 2017)

Em 2015, 90% das mulheres brasileiras afirmavam realizar trabalhos domésticos, enquanto apenas aproximadamente 50% dos homens faziam a mesma afirmação. Outro dado trazido pelo estudo do IPEA em 2017 é que 94% das mulheres com renda de até um salário mínimo declararam realizar trabalhos domésticos, porcentagem esta que cai para 79,5% para as mulheres com renda acima de oito salários mínimos. Já entre os homens, a lógica se inverte: 57% daqueles que possuem renda mais alta declararam realizar afazeres domésticos, enquanto 49% dos homens mais pobres realizam o mesmo trabalho.

É dizer, além de estar-se diante de clara disparidade de gênero com relação ao tempo e energia gastos para garantir um ambiente favorável de desenvolvimento humano e social para os indivíduos, ainda há maiores diferenças à medida que se reduz o nível de renda das pessoas. Mulheres mais pobres trabalham mais em afazeres domésticos do que os homens mais pobres e que as mulheres mais ricas, que, por sua vez, também trabalham mais em casa do que os homens mais ricos.

Dados sobre o mercado de trabalho considerado produtivo também demonstram claramente a existência de diferenças de acesso entre homens e mulheres: nos 20 anos entre 1995 e 2015, a taxa de participação feminina manteve-se entre 54-58%, revelando que teria sido atingido um teto, uma barreira invisível, difícil de ultrapassar.

Tal conclusão se mostra após analisar a evolução da taxa de participação feminina nos anos anteriores a 1995, conforme mostra o Texto Para Discussão nº 923², denominado *A Participação Feminina no Mercado de Trabalho*, de Izaki e Soares. Em 1977, a taxa de

² Conforme esclarecido pelo próprio IPEA no referido material, o Texto para Discussão é “uma publicação que tem o objetivo de divulgar resultados de estudos desenvolvidos, direta ou indiretamente, pelo IPEA e trabalhos que, por sua relevância, levam informações para profissionais especializados e estabelecem um espaço para sugestões.”

participação feminina era de 39%, passando para 45% em 1985 e 53% em 1993 (IZAKI E SOARES, 2002, p. 5).

O percentual masculino de participação no mercado de trabalho esteve em 85% em 1995 e caiu para menos de 78% em 2015, em razão da crise econômica vivenciada pelo país (IPEA, 2017, p). Ainda assim, quase metade das mulheres brasileiras estava fora do mercado em 2015.

Isso sem se mencionar a incidência de ocupação das atividades domésticas remuneradas, que ainda são consideradas naturalmente femininas e estão associadas a menores salários: segundo dados do IBGE para 2018, 95% dos empregados domésticos são mulheres. (IBGE, 2019) O mesmo trabalho do IBGE traz uma didática tabela em que se comparam os salários e as horas dedicadas ao trabalho remunerado entre homens e mulheres:

Tabela 1 - Rendimento médio habitual do trabalho principal da população de 25 a 49 anos de idade ocupada na semana de referência, por sexo, segundo os grupamentos ocupacionais, participação de mulheres na ocupação e razão (%) do rendimento de mulheres em relação ao de homens - Brasil - 4º trimestre -2018

Grupamentos ocupacionais	Rendimento médio habitual do trabalho principal (R\$)		Participação de mulheres na população ocupada (%)	Percentual de horas trabalhadas na semana de referência pela mulheres em relação a de homens (%)	Razão do rendimento médio habitual de mulheres em relação ao de homens (%)
	Homem	Mulher			
Total	2.491	1.978	45,6	88,4	79,4
Diretores e gerentes	6.216	4.435	41,8	95,5	71,3
Profissionais das ciências e intelectuais	5.890	3.819	63,0	90,3	64,8
Técnicos e profissionais de nível médio	3.320	2.386	45,2	95,4	71,9
Trabalhadores de apoio administrativo	2.071	1.785	64,5	97,2	86,2
Trabalhadores dos serviços, vendedores dos comércios e mercados	1.958	1.295	59,0	88,0	66,2
Trabalhadores qualificados da agropecuária, florestais, da caça e da pesca	1.397	999	21,1	82,6	71,5
Trabalhadores qualificados, operários e artesões da construção, das artes mecânicas e outros ofícios	1.752	1.150	16,2	83,0	65,7
Operadores de instalações e máquinas e montadores	1.895	1.303	13,8	92,3	68,8
Ocupações elementares	1.060	951	55,3	86,1	89,8
Membros das forças armadas, policiais e bombeiros militares	5.301	5.338	13,2	89,8	100,7

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Trabalho e Rendimento, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua.

Uma pesquisa realizada pelo Instituto Insper, instituição de ensino superior brasileira, com conceito 5 no Ministério da Educação (MEC, 2019), em parceria com a empresa Talenses, divulgou informações sobre a participação das mulheres em ocupações de liderança, coletadas em 339 empresas de portes diversos sediadas no Brasil, na América do Norte e na Europa. O estudo *Panorama Mulher 2017 - A presença das Mulheres na Liderança das Empresas* revelou que apenas 8% dessas empresas tinham uma mulher ocupando a cadeira de presidente (TALENSES, INSPER, p. 7).

Os dados da desigualdade parecem se agravar significativamente após a maternidade. É o que se infere dos indicadores demonstrados acima, relacionados especialmente à responsabilidade pelo trabalho doméstico. Além disso, segundo pesquisa realizada por Cecília Machado e Valdemar Pinho Neto, pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), 48% das mulheres se veem fora de seus empregos na iniciativa privada após os 12 primeiros meses do filho (MACHADO e NETO, 2016).

Na divulgação do referido estudo no site da FGV, é possível identificar que “os pesquisadores acompanharam, até 2016, o desempenho no mercado de trabalho de 247.455 mulheres, com idade entre 25 e 35 anos no momento do afastamento, que tiraram licença maternidade entre os anos 2009 e 2012” (FGV, 2017).

O estudo também demonstra, com base na PNAD 2015 do IBGE, que a presença de um filho na família afeta mais as mulheres do que os homens:

A taxa de participação das mulheres no mercado de trabalho é bem mais baixa do que a dos homens, segundo os dados de 2015 da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). No Brasil, em torno de 65% das mulheres com idade entre 25 e 44 anos estavam empregadas na semana de referência da pesquisa. Para os homens, o percentual era de 88%. Levando-se em consideração apenas empregos com maiores demandas de horas (35 horas ou mais por semana), esta taxa cai relativamente mais para mulheres: a taxa fica em 45% para as mulheres e 77% para os homens. A presença de um filho pequeno na família é um grande responsável para a baixa participação das mulheres no mercado de trabalho. O percentual de mulheres empregadas entre 25 e 44 anos e com um filho de até um ano de idade cai para 41%. E somente 28% destas mulheres trabalham 35 horas ou mais por semana no Brasil. No caso dos homens, o perfil é oposto: **92% dos homens com filhos de até um ano estavam trabalhando, sendo que 82% em atividades com 35 horas ou mais de carga horária semanal.** (FGV, 2017, grifo nosso)

De acordo com outra pesquisa realizada por Regina Mandalozzo e Merike Blofield, aplicada entre famílias de baixa renda em São Paulo, 70% das mulheres alegam receber auxílio de outras mulheres no cuidado com seus filhos para trabalharem, sendo a grande

maioria dessa ajuda não remunerada (BLOFIELD, MANDALOZZO, 2017, p. 231). Essa pesquisa revela outras informações relevantes para o presente estudo:

Os dados da pesquisa demonstram, sem surpresa, que os pais casados têm a maior taxa de emprego (de 90%), enquanto somente 60% das mães não casadas e 47,3% das mães casadas encontram-se empregadas. Também é interessante o fato de que os pais são os mais propensos a serem registrados pelo INSS, isto é, no mercado de trabalho formal; de todos os pais que estavam empregados, 70% eram registrados pelo INSS, enquanto que a cifra era de 53% para as mães não casadas e 63% para as mães casadas. Cerca de metade das mães não casadas que trabalham e pouco menos de um terço de todas as mães que trabalham não têm direito à licença-maternidade.

[...]

Também se questionou as mães se os pais não residentes passam algum tempo – ao menos uma vez por semana – com seus filhos. Aqui, os resultados são gritantes: menos de 5% dos pais não residentes veem seus filhos pelo menos uma vez por semana. Isto evidencia uma lacuna de gênero dramática no tempo dedicado ao cuidado das crianças entre casais não coabitantes. Estes resultados, em conjunto, indicam que, para muitos pais, a renda e o tempo que dedicam à sua prole é mínimo quando não coabitam na mesma residência.

Como resultado, as mães não casadas têm o desafio de liderar uma família com renda menor, maior necessidade de trabalho no mercado e, também, são dependentes de outras instâncias de arranjos com os cuidados para com seus filhos tanto formal como informalmente. (BLOFIELD, MANDALOZZO, 2017, p. 222, 231)

O Instituto Inesper divulgou, em 2019, uma pesquisa realizada por Adriana Carvalho, gerente dos Princípios de Empoderamento e Programa Ganha-Ganha da ONU Mulheres Brasil, e Regina Madalozzo, professora e coordenadora do Núcleo de Estudos de Gênero do Inesper, em que foram analisados dados do Relatório Anual das Informações Sociais (RAIS) do ano de 2017. As pesquisadoras trouxeram informações que buscaram justificar a importância da concessão de licenças maternidade e paternidade.

Sobre a licença maternidade, sua importância decorre dos benefícios físicos, mentais e emocionais, não só para a mãe, mas para o filho, o que reduz os gastos públicos e privados com saúde. Outros países do mundo também reconhecem essa importância com relação à maior participação do pai nos momentos iniciais desse ser humano em construção:

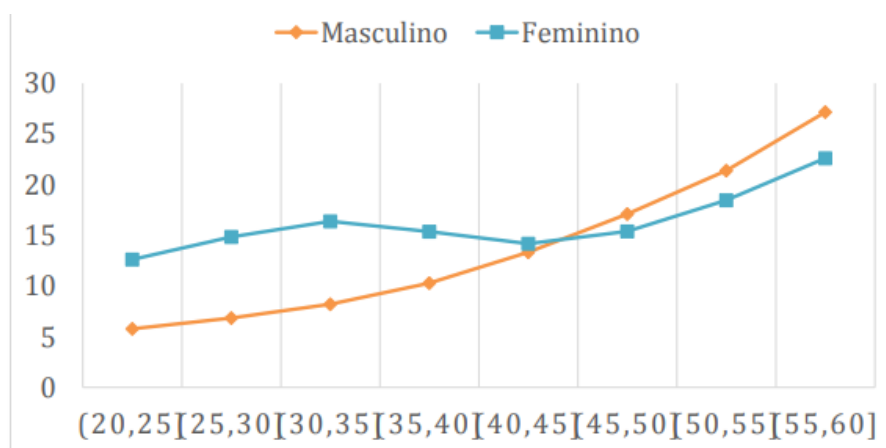
Um bom exemplo dessa lógica é a Suécia que tem uma **licença parental remunerada de 480 dias**, sendo que **cada pessoa do casal tem que tirar 90 dias cada um e o restante pode ser decidido pelo casal**, e a licença pode ser usufruído (sic) até o 8 ano (sic). Outros países nórdicos como Finlândia e Islândia tem políticas parecidas com a Suécia. Países como Uruguai, Reino Unido e Canadá tem licenças paternidades mais modestas, ao redor de 2 meses, período parecido com as empresas que adotam a política de empresa cidadã no Brasil. E para nossa surpresa o Japão oferece 12 meses para homens e mulheres, mas não é o empregador que paga a licença, homens e mulheres devem requerer os benefícios oferecidos pelo governo enquanto estão de licença. Em todos esses países **o grande desafio é aumentar o % de homens que usufruem da licença paternidade**. Estudo da ONG Promundo “Situação da Paternidade no mundo: desbloqueando o poder de cuidado dos

homens” mostra que o % de homens que usufruem da licença paternidade é: Japão apenas 1%, Brasil 32% (dos 5 dias obrigatórios), Canadá 40% e Inglaterra 44%. (CARVALHO, MADALOZZO, 2019, p. 4)

Como se percebe, outros países do mundo incentivam os homens a serem mais atuantes na criação dos filhos, o que se mostra relevante para se empreender as transformações necessárias na divisão sexual do trabalho, conforme será visto na seção seguinte. Naturalmente, trata-se de questão que a legislação, sozinha, não é capaz de resolver, mas é perceptível que ela possui um papel relevante, ao menos, no incentivo para que transformações sociais ocorram na busca por igualdade entre homens e mulheres.

Carvalho e Madalozzo (2019, p. 9) constataram, ainda, que, no período de um ano, até os 35-40 anos de idade, as mulheres se afastam do trabalho pelo dobro do tempo dos homens. Possivelmente isso se deve à gravidez e à licença-maternidade. Entre os 40 e 45 anos, os dias de ausência no ano se equipararam. A partir dos 45 anos, são os homens que ultrapassam as mulheres em ausências remuneradas do trabalho. Observe-se o gráfico abaixo:

Gráfico 1 – Média de dias de licença por ano – RAIS 2017



Fonte: CARVALHO, MADALOZZO, 2019, p. 10

Essa conclusão auxilia na seguinte inferência: existe um estigma empresarial de que as mulheres se afastam mais do trabalho do que os homens, por conta das responsabilidades domésticas e maternas. Isso pode ser dar em razão do tempo sequencial em que as mulheres se ausentam durante a licença maternidade, que é de 120 dias, de acordo com o artigo 7º, inciso XVIII, da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988).

Por outro lado, as ausências dos homens são diluídas, especialmente considerando a licença paternidade, que é de apenas 5 dias corridos, de acordo com o artigo 7º, inciso XIX, também da Constituição (BRASIL, 1988). Além disso, as demais razões de ausência dos homens de seus trabalhos ao longo do ano podem estar associadas a acidentes pessoais, doenças e outras causas particulares, que não são previsíveis e, portanto, podem impactar mais em uma organização do que a ausência prevista da mulher na licença maternidade.

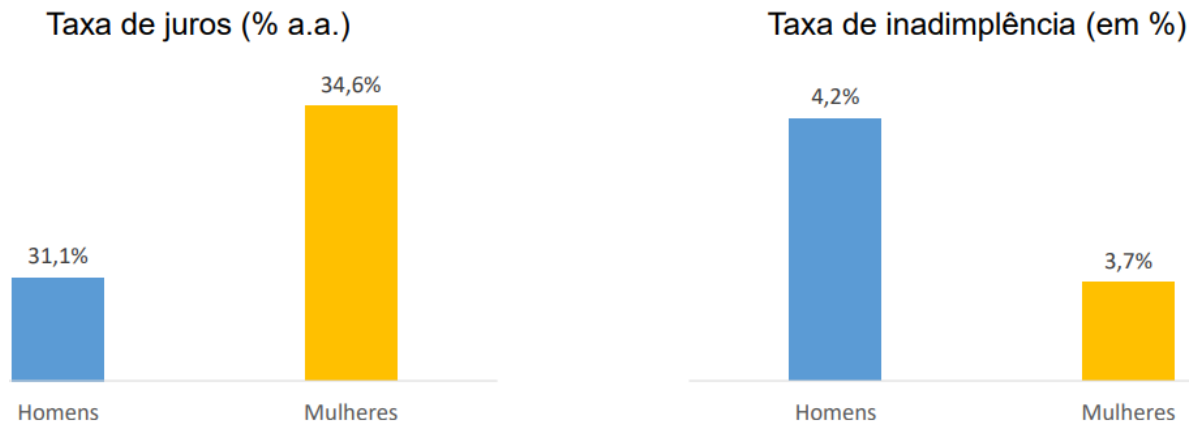
Camila Fornazari, que trabalha na área de Recursos Humanos da Natura, empresa de cosméticos brasileira, narrou em um episódio do *Podcast Mamilos*, chamado *Maternidade e Carreira*, que a Natura, dentro de sua autonomia empresarial, estendeu a licença paternidade para os funcionários homens para 70 dias. Ela relatou que os homens resistem a se afastar durante os dias que lhes são permitidos, por receio dos julgamentos e prejuízos que podem advir de tanto tempo seguido ausente do trabalho, em razão de funções que são tradicionalmente femininas. Tais prejuízos e julgamentos podem decorrer, inclusive de líderes mulheres (MAMILOS, 2019), o que denota que as visões que reforçam os papéis femininos tradicionais vêm também das próprias mulheres.

Pesquisa do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) divulgada em março de 2019, demonstra que o Brasil possui a 7ª maior proporção de mulheres entre os empreendedores iniciais, ficando atrás de Madagascar, do Panamá, Indonésia, Angola, Catar e da Tailândia (SEBRAE, 2019, p. 3). Entre pessoas que começam a empreender e conseguem ter a própria empresa como empregadoras, ou por conta própria, as mulheres alcançam menos resultados do que os homens. 60% dos homens têm sucesso neste aspecto, contra 40% das mulheres (SEBRAE, 2019, p. 4).

O SEBRAE também concluiu que, em 2018, 44% das mulheres abriram seus próprios negócios por necessidade, enquanto 32% dos homens o fizeram pelo mesmo motivo (SEBRAE, 2019, P. 5). Isso pode decorrer justamente da dificuldade das mulheres em se manterem em empregos formais após a maternidade, sendo levadas a empreender para buscar seu sustento em trabalhos autônomos e com maior flexibilidade nos horários de trabalho. Outro dado divulgado pela mesma pesquisa indica que as mulheres donas de negócio têm escolaridade 16% maior, mas ganham 22% menos do que os homens. No entanto, elas também trabalham em seus negócios 18% de horas a menos. (SEBRAE, 2019, p. 8,14,15).

Ainda segundo essa pesquisa do SEBRAE, as mulheres empresárias pagam taxas de juros maiores, apesar da taxa de inadimplência ser mais baixa, conforme se observa do gráfico a seguir:

Gráfico 2 – relação entre a taxa de juros e a taxa de inadimplência em empréstimos bancários



Fonte: Sebrae, 2019, p. 20

O último estudo nacional que merece destaque nesta exposição foi realizado pelo Grupo de Pesquisa e Estudo de Inclusão na Academia (GPEIA), formado por mulheres e criado na Universidade de São Paulo (USP), que investigou as dinâmicas de inclusão e exclusão que se verificam no ensino do Direito, a partir do gênero dos estudantes.

O trabalho denominado *Interações de gênero nas salas de aula da Faculdade de Direito da USP: um currículo oculto?* (CEREZETTI *et al*, 2019) analisou as manifestações de desigualdades de gêneros nas salas de aula do curso de Direito da USP, por meio de observação participante e de entrevistas com discentes. Algumas revelações da pesquisa merecem destaque:

No ano de 2018, todos os departamentos da USP totalizaram 152 professores ativos, sendo 126 homens e 26 mulheres.

[...]

Na Faculdade de Direito, dentre os 36 professores titulares, 4 são mulheres e 32 homens; dos 59 professores associados, 48 são homens e 11 são mulheres; e dos 57 professores doutores, 46 são homens e 11 são mulheres.

[...]

Embora a diferença exista em todos os departamentos, o Departamento de Direito Econômico e Financeiro (DEF) e o Departamento de Direito do Trabalho e Seguridade Social (DTB), chamam a atenção por contarem apenas com 1 mulher e nenhuma mulher, respectivamente. Os departamentos que, percentualmente,

possuem mais mulheres em relação ao total do departamento são o Departamento de Direito Penal e Medicina Forense (DPM), com 30,76% de mulheres docentes e o Departamento de Direito Internacional e Comparado (DIN), com 27,27%.

[...]

Assim, aos professores homens há espaço para o exercício de uma autoridade que se pauta na rigidez e no afeto, enquanto à professora se espera que essas duas chaves de leitura da construção da autoridade sejam lineares. Disso surge o superdimensionamento e caricaturização da rigidez da docente, por exemplo. Essas simplificações são prejudiciais, na medida em que reforçam expectativas quanto aos papéis de gênero a serem exercidos por docentes homens e por docentes mulheres e, por conseguinte, têm potencial de provocar diferentes interações de gênero em sala de aula.

[...]

Afinal, como a postura docente frente às questões de gênero influencia as interações em sala de aula? A partir das observações realizadas, concluímos que houve significativo incremento na participação das mulheres quando o docente deliberadamente tomou a iniciativa de reconhecer a desigualdade de gênero enquanto problema social relevante. Em contrapartida, a participação das mulheres diminuiu ou permaneceu idêntica quando o docente protagonizou episódios preconceituosos, foi omissivo ou atribuiu o problema do déficit participativo das mulheres à personalidade das alunas, não considerando suas determinantes sociais.

Após a divulgação da pesquisa mencionada, a USP decidiu realizar mudanças em alguns procedimentos, buscando reduzir as desigualdades identificadas. Em junho de 2019, decidiu-se que, em concursos para professores, caso a candidata esteja grávida, ou tenha acabado de ter seu filho, a vaga ficará congelada por um ano. Foi criada também uma comissão de combate ao preconceito e uma ouvidoria para questões de gênero (PINHO, 2019).

Além disso, cabe trazer ao trabalho o estudo realizado pela Oxfam – atual denominação de *Oxford Committee for Famine Relief*, instituição internacional criada em 1942, originalmente, para discutir os impactos causados pela Segunda Guerra Mundial, denominado *Bem público ou riqueza Privada?*, que analisou os impactos que a tributação pode ter sobre a sociedade. Nesse estudo, alegou-se o seguinte:

Numa Economia Humana, mulheres e homens teriam as mesmas oportunidades e o mesmo acesso a recursos, e seriam remunerados de forma igual. **Todos receberiam o cuidado de que necessitam, e o trabalho de cuidar dos outros – remunerado ou não – seria valorizado e considerado como uma responsabilidade igual do Estado, das mulheres e dos homens.** Ao formular políticas e decidir como investir os recursos públicos, os governos priorizariam a eliminação das diferenças entre ricos e pobres, mulheres e homens, e entre grupos raciais e étnicos. (OXFAM, 2019, p. 38)

Nesse estudo, também se afirmou que, numa crise, as mulheres são intuitivamente consideradas como “amortecedores econômicos que preenchem os vazios dos serviços

cortados, a um custo pessoal considerável.” Como elas são as maiores responsáveis pelos cuidados familiares, não apenas no Brasil, elas são as pessoas mais propensas a aceitarem as consequências de uma crise, por remunerações menores, para contribuírem para a sobrevivência das famílias (OXFAM, 2019, p. 38).

O mesmo trabalho também trouxe dados, considerando estudos internacionais, no sentido de que “se todo o trabalho não remunerado realizado por mulheres no mundo fosse feito por uma única empresa, ela teria um faturamento anual de US\$ 10 trilhões, 219 ou 43 vezes o da Apple.” (OXFAM, 2019, p. 40).

Por último, em 2018, o Banco Mundial divulgou um estudo intitulado *Potencial não realizado: o alto custo da desigualdade de gênero nos ganhos* (tradução nossa)³, o primeiro de uma série de estudos da instituição, destinados a medir o custo econômico da desigualdade de gênero no mundo. Segundo esse estudo, reduzir as desigualdades entre homens e mulheres de todos os tipos traria grandes benefícios, não só para elas, mas para suas comunidades, auxiliando seus países a atingirem seu potencial máximo de desenvolvimento (BANCO MUNDIAL, 2019, p. 2).

O referido trabalho demonstrou que, no mundo, as mulheres participam com 38% da riqueza resultante do capital humano⁴, enquanto os homens detêm 62%. Nos países de média e baixa renda, as mulheres são responsáveis por um terço do capital humano. Globalmente, nos 141 países analisados⁵, o Banco Mundial estimou que a riqueza total do capital humano poderia aumentar em 21,7% se as mulheres tivessem seus ganhos equiparados aos dos homens (BANCO MUNDIAL, 2019, p. 2).

Da breve leitura dos dados expostos, já se infere, no mínimo, que (i) ainda há uma discrepância considerável entre a participação de homens e mulheres no mercado de trabalho no Brasil, além de outros aspectos, em grande parte pelo fato de o trabalho doméstico e de cuidado ainda ser designado às mulheres; e que (ii) a redução dessa desigualdade traria benefícios de porte considerável, não só para as famílias em si, mas para a sociedade e para a economia de um modo geral, que teria uma maior disponibilidade de rendas circuláveis e um aumento relevante na arrecadação tributária, principal fonte de recursos para fazer frente às despesas estatais.

³ Unrealized Potential: The High Cost of Gender Inequality in Earnings

⁴ No trabalho do Banco Mundial, riqueza de capital humano é definida como o valor presente de ganhos futuros da força de trabalho de hoje, considerando indivíduos com 15 anos ou mais.

⁵ Foram analisados países de sete regiões: Extremo Oriente e Pacífico, Europa e Ásia Central, América Latina e Caribe, Oriente Médio Leste e Norte da África, América do Norte, Sul da Ásia e África subsaariana.

2.3 Divisão sexual do trabalho, Economia do cuidado e Trabalho Emocional

Ângela Davis, em sua obra *Mulheres, Raça e Classe* (DAVIS, 2016) traz uma importante e surpreendente exposição da história de como as mulheres se consolidaram no mundo do trabalho, desconstruindo a comum noção de que elas não realizavam funções economicamente relevantes até determinado momento, quando a crescente industrialização e a evolução do capitalismo demandaram aumento na força de trabalho.

O que a autora norte-americana revela é que, no período colonial dos Estados Unidos, as mulheres eram sim responsáveis pelo trabalho doméstico, porém, este trabalho possuía outra conotação, diferente da que atualmente lhe é dada: ser dona de casa não era algo invisível, menos importante e desvalorizado. A mulher era responsável por prover, garantir e administrar grande parte dos suplementos mais importantes para uma família, do alimento às vestimentas.

Como a economia girava em torno da casa e da família, a tarefa doméstica envolvia também a produção de todos os itens de consumo familiar, dos alimentos às roupas que se vestiam, da limpeza da casa (que, naquele contexto, também possuía uma diversa importância da que tem hoje), ao cuidado e cura dos doentes, passando pelo trabalho de trazer ao mundo os novos componentes da família, parindo e auxiliando partos. (DAVIS, 2016, p. 228)

Além disso, era muito comum a presença de mulheres também em ambientes fora do lar, o que reforça a importância de seu papel na atividade econômica como um todo:

Mulheres também dirigiam serrarias e moinhos, encordoavam cadeiras e faziam móveis, operavam abatedouros, estampavam algodão e outros tecidos, faziam renda, eram proprietárias e gerentes de mercearias e lojas de roupas. Trabalhavam em tabacarias, drogarias (onde vendiam poções que elas mesmas faziam) e lojas que vendiam desde alfinetes a balanças de carne. Mulheres montavam óculos, faziam redes e cordas, cortavam e costuravam artigos de couro, faziam cardas para a cardação de lã e eram até pintoras de parede. Com frequência, eram elas as coveiras da cidade (...). (WERTHEIMER, 1977, p. 12, apud DAVIS, 2016, p. 229)

Davis (2016, p. 227) também narra que, até mesmo no período pré-capitalista, em que várias comunidades do mundo eram nômades, o trabalho doméstico era tão essencial quanto a criação de gado pelos homens. Ele abarcava, inclusive, a construção da casa em si, que era feita pelas mulheres, em um exemplo em que Davis descreve o povo masai, da Tanzânia.

O processo de industrialização, contudo, desgastou sistematicamente a importância do trabalho doméstico, já que toda a produção de relevância econômica foi transferida da casa para a fábrica. As linhas de produção até foram grandemente ocupadas pelas mulheres, mas passaram a concentrar toda a importância do novo modelo de produção no capital. O alimento deixou de ser produzido nos lares para ser enlatado e vendido em prateleiras. (DAVIS, 2016, p. 230)

Além disso, essas mulheres continuaram responsáveis pelas demais funções domésticas não industrializáveis e sem valor econômico ou capacidade de gerar lucro.

Segundo Davis (2016, p. 230), este processo levou a uma clivagem estrutural entre a economia doméstica e a economia do capital lucrativo, despojando de valor e visibilidade todo o trabalho relegado ao âmbito familiar, o que fez surgir a figura da “dona de casa” nos moldes como se conhece hoje, como ocupantes de um trabalho inferior, invisível e economicamente irrelevante.

Esta dona de casa, entretanto, não era somente dona de casa, mas ocupava grande parte de seu tempo trabalhando de modo assalariado nas fábricas com baixíssima contraprestação (mulheres brancas do Nordeste estadunidense) ou no seio da economia escravagista (negras do Sul) (DAVIS, 2016, p. 231).

Esse contexto também contribuiu para a consolidação de profunda desigualdade salarial entre homens e mulheres, já que todo o arcabouço do trabalho doméstico foi enraizado como algo natural da mulher. Logo, quando ela sai de casa e exerce funções que não são de sua “natural habilidade”, ela não as exerceria com a mesma qualidade e destreza. Ao menos foi assim que sua participação na nova economia foi constituída (DAVIS, 2016, p. 231).

Outra importante contribuição de Davis (2016, p. 232) para o estudo ora realizado foi a constatação de que o lar ficou alheio à grande parte da evolução tecnológica e melhoria dos processos de trabalho e produção. Apesar do desenvolvimento de inúmeros utensílios e máquinas que “facilitaram” o trabalho doméstico, sua essência permaneceu arcaica e desgastante, ocupando ainda grande parte do tempo das mulheres, tanto na realidade analisada pela autora, quanto em nossa realidade, conforme demonstrado na seção anterior.

O que se percebeu, portanto, foi um aumento considerável no rol de responsabilidades das mulheres, que passaram a naturalizar a ideia de “dupla jornada”, o que precarizou seu acesso ao mercado de trabalho, especialmente do trabalho mais qualificado, dada a menor disponibilidade de tempo e energia para se qualificar e se educar adequadamente.

Esta realidade se mostra e se construiu de maneira ainda mais cruel para as mulheres negras, que, historicamente, nunca se deram ao luxo de serem fracas ou frágeis. O seu mundo do trabalho foi constituído com uma paradoxal igualdade com os homens, já que, no contexto escravagista, elas eram vistas exercendo as mesmas funções, exploradas da mesma maneira que homens em trabalhos braçais pesados e atividades “tipicamente” masculinas.

No que se refere à mulher negra, apesar deste não ser o objeto do presente trabalho, não se pode deixar de mencionar seu lugar de maior desigualdade no espectro social. Djamila Ribeiro (2016, p. 2) faz importante pontuação, citando Sojourner Truth, ex escrava norte-americana, cuja fala, proferida em 1851, faz parecer que, ainda hoje, vivemos em momento imediatamente posterior à abolição da escravatura, além de demonstrar que a luta da mulher negra merece um olhar atento e diferenciado dentro as análises de desigualdade de gênero:

Aquele homem ali diz que é preciso ajudar as mulheres a subir numa carruagem, que é preciso carregá-las quando atravessam um lamaçal e que elas devem ocupar sempre os melhores lugares.

Nunca ninguém me ajuda a subir numa carruagem, a passar por cima da lama ou me cede o melhor lugar! E não sou uma mulher?

Olhem para mim! Olhem para meu braço! Eu capinei, eu plantei, juntei palha nos celeiros e homem nenhum conseguiu me superar! E não sou uma mulher? Eu consegui trabalhar e comer tanto quanto um homem – quando tinha o que comer – e também agüentei as chicotadas! E não sou uma mulher? Pari cinco filhos e a maioria deles foi vendida como escravos. Quando manifestei minha dor de mãe, ninguém, a não ser Jesus, me ouviu! E não sou uma mulher? (RIBEIRO, 2016, p. 100)

Ou seja, para a mulher negra, de um modo geral, a sobrecarga do trabalho remunerado aliado ao trabalho doméstico se deu de maneira ainda mais pungente.

Foi percebendo o caráter opressor que o trabalho doméstico acabou adquirindo, do modo como foi desenvolvido, que surgiu o Movimento pela Remuneração das Tarefas Domésticas, na Itália de 1974. Davis (2016, p. 234) descreve que esse movimento nasceu em busca de conferir uma dimensão econômica e social para essa função, afinal de contas, é um trabalho que permite que os homens e as próprias mulheres sejam força produtiva para a economia do trabalho. É este cuidado doméstico que forma os futuros trabalhadores e transforma seres animais e primitivos em seres humanos sociáveis, inteligentes, capazes de produzir.

Não se trata, portanto, de algo essencialmente privado, como vem sendo apregoado e segregado desde os idos da revolução industrial. Essas mulheres produzem em casa uma mercadoria tão importante para a economia como aquela que é produzida no ambiente do

trabalho institucional. Elas são “criadoras da força de trabalho vendida pelos membros de sua família como mercadoria no mercado capitalista.” (DAVIS, 2016, p. 235)

Entretanto, este movimento deve ser visto com cautela, na medida em que remunerar o trabalho doméstico poderia trazer um efeito reverso do desejado, perpetuando papéis tradicionalmente relegados às mulheres e legitimando ainda mais sua função privada, apartada da esfera pública de produção. Além disso, Davis (2016, p. 236) ressalta que nem todas as mulheres são naturalmente propensas ao trabalho doméstico e do cuidado, além de argumentar que, ao capitalismo, pouco importa como a força de trabalho se formou ou se mantém, bastando a sua disponibilidade e produtividade.

Helena Hirata, filósofa brasileira que nasceu no Japão, especialista em sociologia do trabalho e do gênero, apresenta um conceito tradicional de divisão sexual do trabalho, que é uma forma de divisão do trabalho decorrente das relações sociais entre os sexos, designando às mulheres, prioritariamente, o trabalho reprodutivo e aos homens o trabalho produtivo, com maior valor social e econômico agregado (HIRATA, 2007, p. 599).

Obviamente, esta ideia sofreu profundas transformações com a evolução dos mercados de trabalho, em que as mulheres estão ocupando cada vez mais funções economicamente produtivas, trazendo uma nova realidade de profissionalização do trabalho doméstico com a precarização do trabalho de mulheres menos abonadas.

Ou seja, tem havido a profissionalização e remuneração do trabalho do cuidado, executado por outras mulheres de poder aquisitivo e classe social mais desfavorecidos, o que viabiliza o acesso das tomadoras de seus serviços ao mercado de trabalho com funções de maior valor social e econômico. Em contrapartida, as mulheres que trabalham para as outras, ou possuem a dupla jornada para os cuidados da própria família, ou delegam grande parte desses cuidados a outras mulheres, como avós e tias (HIRATA, 20017, p. 605).

Em outro trabalho, Hirata (2005) analisa os impactos da globalização sobre a divisão sexual do trabalho. Ela demonstra que a globalização trouxe precarização das relações de trabalho, com uma desregulamentação cada vez maior para atender aos anseios da nova economia, além de ter realizado um estudo específico dos impactos da globalização no trabalho de cuidado, chamado de *care*, em linha semelhante do que foi exposto em seu texto anteriormente citado.

O fenômeno percebido foi chamado de internacionalização do trabalho reprodutivo ou a globalização do *care*, em que mulheres dos países do Sul, menos desenvolvidos, começaram

a migrar para os países do Norte, a fim de executar os trabalhos domésticos e de cuidado. Isso permitiu que as mulheres tomadoras de seus serviços participassem mais e com mais qualidade da vida produtiva, auferindo salários que são, em boa parte, investidos no pagamento por esses serviços (HIRATA, 2005, p. 118).

Essas trabalhadoras do *care*, muitas vezes, são privadas do convívio de suas próprias famílias e filhos, exercendo o trabalho doméstico apenas de maneira profissional, sem conciliar a vida do trabalho com cuidado da própria família, o que também já é consequência perversa dos novos arranjos.

Tal modalidade de trabalho é de tamanha importância econômica para os países de origem das cuidadoras, como o Sri Lanka e as Filipinas, que alguns deles possuem políticas públicas de incentivo ao desenvolvimento das habilidades de cuidado, ensinando a manusear eletrodomésticos e mostrando a relevância de características como ternura e afeto no bom desenvolvimento desses trabalhos. (HIRATA, et al, 2009, p. 161)

Hirata (2005, p. 118) também esclarece que, entre as consequências dessas transformações na execução do trabalho doméstico após o contexto de globalização dos anos 90, está a modificação do modelo de conciliação para o de delegação dos afazeres domésticos por mulheres que possuem condições financeiras de pagar mulheres pobres para realizarem esses trabalhos, numa mercantilização do trabalho doméstico.

Outra consequência é o que se chamou de “cadeias globais de assistência”, com o crescimento do fornecimento dessa mão de obra pelos países em desenvolvimento aos países desenvolvidos, o que é visto com bons olhos por Hirata (2009, p. 163). Para ela, o reconhecimento profissional dessas características que até então eram privadas e predominantemente femininas pode alavancar a melhoria das retribuições desse trabalho invisível e, ao mesmo tempo, tão estruturante para a vida humana, especialmente se homens também adentrarem neste mercado.

A advogada, jornalista e escritora feminista Rosiska Darcy de Oliveira possui um vasto trabalho que estuda as relações de gênero e suas implicações na conformação social, tendo escrito a obra *Reengenharia do Tempo* (OLIVEIRA, 2005). Nesta obra, ela critica fortemente o modo como as mulheres se inseriram no mercado de trabalho, sem equacionar suas responsabilidades familiares, acumulando funções humanamente impossíveis de serem bem executadas em um dia que possui 24 horas. Segundo ela:

A reengenharia do tempo é uma tentativa de repensar o cotidiano de homens e mulheres, com vistas a aumentar sua qualidade de vida e seu produto de felicidade bruto. É uma proposta que envolve medidas práticas, como a alteração dos horários da administração pública, dos serviços públicos e das escolas; a diminuição ou a remodelagem dos tempos de trabalho, flexibilizados dentro das empresas; mudanças nos espaços de trabalho para permitir maior investimento em casa; transformação das mentalidades nas relações de gênero. (OLIVEIRA, 2005, p. 2)

A ideia de Rosiska, superficialmente retratada aqui, precisa ser temperada com a constante reflexão que se faz sobre os efeitos de uma reengenharia do tempo direcionada apenas para mulheres, sem o essencial envolvimento da participação dos homens neste trabalho ainda invisibilizado da esfera privada, mas que é responsável por formar capital humano para o mundo disruptivo da pós-globalização. A própria autora aborda esse aspecto da discussão:

A verdade é que não se admite que a função de *care*, o cuidado com outros seres humanos, mais frágeis, que dependem de nós, tenha um valor social. Ela não tem um preço, como queriam as tolices do salário doméstico. Mas merecem a remuneração do respeito, da dignidade e da gratidão. E é porque se trata de uma função digna, útil e indispensável que não envergonharia em nada aos homens assumi-la em igualdade de condições com as mulheres. (OLIVEIRA, 2005, p. 12)

Trata-se, portanto, de um rearranjo da realidade econômica e social, flexibilizando-se turnos de trabalho, tanto de homens quanto de mulheres, sem precarizar este trabalho com o tempo parcial, mas sim valorizando da mesma forma o trabalho doméstico e percebendo sua importância para além da esfera meramente privada.

É nesse sentido que se começa a vislumbrar a possibilidade de o Direito Tributário participar e até mesmo induzir as transformações necessárias para que se criem modelos de divisão sexual do trabalho mais justa e compartilhada, reduzindo ou eliminando elementos que desincentivam o acesso e a ascensão da mulher no mercado de trabalho.

Não se pode deixar de mencionar, por fim, a carga que decorre do trabalho emocional. Juliana Domingos Lima (2018) esclareceu, em breve artigo publicado no Nexa Jornal, que trabalho emocional é tudo aquilo relacionado ao campo afetivo das relações pessoais ou profissionais. Lembrar e administrar os aniversários da família, conhecer os gostos de cada membro familiar, intermediar conflitos, cuidar, pacificar, socorrer são algumas das tarefas envolvidas nesse trabalho, culturalmente atribuído às mulheres, que “levam mais jeito”.

Assim como o trabalho doméstico, o trabalho emocional também não é medido, nem remunerado e envolve atividades relacionadas ao cuidado e à lida com emoções. Citando a socióloga americana Arlie Hochschild, Lima (2019) explicita que o trabalho emocional

também está presente nos setores profissionais, em que existem expectativas diferenciadas de resultados e comportamentos em relação a homens e mulheres. Delas, espera-se que sejam agradáveis, gentis, prestativas, tolerantes e mais hábeis a administrar sentimentos e reações de colegas e clientes. Essa é uma razão para que determinadas profissões sejam predominantemente exercidas por mulheres, como comissárias de bordo e serviços de atendimento ao cliente.

Tal conjunto de características, entretanto, comumente atribuído à natureza feminina, revela verdadeiro trabalho emocional, invisível, mas tão importante, quanto o doméstico e aquele realizado no mercado de trabalho remunerado.

3 TRIBUTAÇÃO E IGUALDADE

O capítulo anterior não deixa dúvidas a respeito do problema da desigualdade, não apenas de gênero, mas em todas as outras esferas de análise, como se viu na exposição das premissas desta pesquisa.

O objetivo deste capítulo é demonstrar que o direito tributário e a política fiscal podem e devem avocar importante papel na redução dessas desigualdades, como instrumento de igualdade e justiça social. Para tanto, passa-se pelo paradigma do Estado Democrático de Direito, que justifica uma interpretação dos tributos como elemento essencial para o cumprimento das funções do estado perante a sociedade.

Serão analisados, ainda, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, na busca de se compreender a influência da política fiscal nas reduções das desigualdades.

Neste capítulo, também se fará breve passeio sobre a formação histórica do Direito Tributário brasileiro, cuja busca incansável por uma pretensa pureza kelseniana da ciência acaba por justificar a ausência de estudos sobre o tema ora tratado, já tão difundido em outros países, como será demonstrado em capítulos seguintes.

O que se pretende afirmar é que o tributo, mesmo em sua função fiscal, não possui “mero papel arrecadatório”, conforme será visto ao se analisarem as ideias de fiscalidade e extrafiscalidade. Tais ideias, aliadas à noção de que o Direito Tributário precisa dialogar com outras ciências da realidade, são importante justificativa para a incorporação das questões de gênero aos estudos de Direito Tributário, sem que, com isso, se desvirtuem os limites constitucionais de interpretação da norma tributária. Pelo contrário, essa interdisciplinaridade amplia a realização dos direitos e garantias fundamentais constitucionalmente protegidos.

Nesse escopo, faz-se breve exame acerca da regressividade da tributação brasileira e seus efeitos sobre a disparidade econômica e social no país. Independentemente da perspectiva que se adote, seja essencialmente econômica, ou social, a tributação deve se dar de maneira justa e equânime.

3.1 Direito Tributário como instrumento de igualdade e justiça social

Já no preâmbulo da Constituição de 1988 percebe-se a clara intenção do constituinte de expressar que o Estado Democrático é guardião da justiça e da igualdade em suas diversas

formas de expressão. É o que se verifica da previsão no sentido de que esse Estado se destina a “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos” (BRASIL, 1988).

Seguindo essa nova lógica democrática ali instaurada, o artigo 3º, também da Constituição, estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, quais sejam, a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza; a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Além disso, o artigo 5º, inciso I, da Constituição preceitua que “Homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;” (BRASIL, 1988).

Sobre o tema, vale a referência ao trabalho de Schoueri sobre as Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica (2005, p. 99) que, apesar de tratar da ordem econômica, explicita análise útil ao presente trabalho. O Autor entende que, ao incluir a redução das desigualdades entre os objetivos fundamentais da República, o constituinte “revelou-se ciente de sua existência, mas inconformado com tal realidade”. Ou seja, a própria Constituição traz ao plano da norma positiva a necessidade de atuação ativa do Estado na promoção da igualdade, inclusive, entre os gêneros.

Já no âmbito específico do Sistema Tributário Nacional, além do artigo 150, II, consolidar o princípio da igualdade⁶, o artigo 151, I, proíbe a União de instituir tributos que não sejam uniformes no território nacional, admitindo a concessão de incentivos fiscais para desenvolvimento socioeconômico de regiões menos favorecidas do país (BRASIL, 1988).

Portanto, não há dúvidas, no atual cenário jurídico e econômico do Brasil e no mundo, de que o Direito Tributário possui importante papel na redução das desigualdades e na promoção de justiça social.

Anselmini e Buffon (2018), remetendo-se a Thomas Piketty (2015, p. 85) demonstram que a tributação é um mecanismo primordial de redistribuição de riquezas e tem relevante função no combate às desigualdades sociais, por meio da incidência fiscal em si e de transferências na busca de corrigir essas distorções.

⁶ Muito embora esta igualdade esteja muito mais vinculada à própria natureza fiscal do tributo e à regra de capacidade contributiva, detalhada à frente, o artigo 150 também é sinal de que o constituinte Brasileiro se atentou para a importância do sistema tributário na redução das desigualdades.

Além disso, não se está a tratar de justiça social como se isso decorresse de benesses estatais paternalistas de um estado socialista. Mesmo em contextos liberais e capitalistas, o tributo possui sua importância como instrumento de redução das desigualdades, visto que as formas mais avançadas de liberalismo procuram conciliar liberdade individual e igualdade (BATISTA JUNIOR; MAGALHÃES; OLIVEIRA; 2015, p. 220).

3.1.1 Estado Democrático de Direito e tributação

Para construir a relação existente entre tributação e justiça social, é importante compreender os paradigmas nos quais essa noção se sustenta. Esta percepção passa pela análise do Estado Democrático de Direito e pela função que os tributos exercem na consecução de suas atividades fundamentais.

Parte-se, então, da ideia do Estado Fiscal, que, conforme a doutrina contemporânea de José Casalta Nabais (2004), consiste no financiamento das funções estatais por um sistema tributário, especialmente os impostos, destinando as receitas obtidas ao exercício dos direitos fundamentais.

Leonardo Varella Giannetti (2011) realizou aprofundado estudo da obra de José Casalta Nabais, dentro da ótica do dever fundamental de pagar impostos. A partir disso, Giannetti fundamentou o papel da tributação no paradigma do Estado Democrático de Direito, o que leva, no presente trabalho, a compreender e justificar a importância dos tributos como instrumento de igualdade e justiça social.

Para Nabais, segundo retratado por Giannetti (2011, p. 83), o imposto não deve ser visto, nem como uma relação de poder entre o estado e o cidadão, nem como mero sacrifício deste, mas como instrumento de viabilização da vida em comunidade, financiada por todos. É o preço pago pelos cidadãos, de modo solidário, para a manutenção e garantia da liberdade, da propriedade e de outros direitos fundamentais.

Esta primeira concepção pode levar a crer que o Estado Fiscal seria atributo restrito aos ideais liberais. No entanto, ele representa uma espécie de classificação de natureza financeira atribuída aos diversos modelos de estados, sendo compatível, tanto com o Estado Liberal, quanto com o Estado Social. Nabais (2004, p. 194) fala em "estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador".

Giannetti (2011, p. 85) esclarece que, enquanto o Estado Fiscal liberal estava centrado na ideia de neutralidade econômica e social estabelecendo uma tributação o mais limitada possível, de modo a prover o mínimo necessário satisfazer as despesas essenciais da máquina burocrática, o Estado Social é economicamente intervencionista e atuante sobre a realidade social, possuindo posturas mais contundentes na administração da sociedade e da própria economia, o que demanda uma base uma tributação ampliada. No Estado Democrático de Direito, portanto, por representar uma evolução dos Estados Liberal e Social, a tributação possui uma função de destaque.

Schoueri (2005, p. 79), tratando o Estado Intervencionista em superação do Estado Liberal, assevera que a norma assume um novo papel, agora menos neutro e com maior conteúdo econômico e social. Citando Cabral Moncada (2000, p. 27-28 apud SCHOUERI, 2005, p. 79), Schoueri esclarece essa ideia:

O estado de direito torna-se assim permeável a conteúdos socioeconômicos que alteram o seu entendimento; de garantia aos limites do poder e do respeito pela liberdade individual transforma-se um programa normativo de realizações. O conceito de estado de direito reveste-se de uma natureza positiva, no sentido de passar a incorporar uma ação estadual que não é apenas subsidiária, mas conformadora do modelo socioeconômico.

Sem adentrar na ressalva feita por Nabais, de que o Estado Fiscal é sustentado por impostos, não por tributos vinculados a alguma atividade estatal (bilaterais), é de grande importância a conclusão de que, no Estado Democrático de Direito, o tributo (e o imposto, em especial) possui papel fundamental, representando suporte financeiro do Estado, na busca da realização dos direitos fundamentais constitucionalmente definidos (GIANNETTI, 2011, p. 91).

É dizer: a tributação representa uma das principais formas de realização das políticas públicas relacionadas aos princípios fundamentais de uma nação, ultrapassando, portanto, a ideia de mera arrecadação de recursos para sustentar a máquina estatal. É o que se chama da face fiscal do Estado Democrático de Direito.

Outro aspecto importante do estudo desenvolvido por Giannetti reside na ressalva de que, apesar da localização central da tributação na promoção de justiça social pelo Estado Democrático de Direito, não se defende um agigantamento do Estado Fiscal. Nabais expressa essa preocupação ao esclarecer que há limites na captação dos recursos pelo Estado, para que não se corra o risco de travestir-se em um Estado paternalista e patrimonialista:

E assim acontece presentemente, em que o crescimento do estado (no sentido do que veio a designar-se ‘estado providência’ ou ‘estado de bem estar’) e do respectivo suporte fiscal coloca justamente a questão de saber se ele não está a metamorfosear-se num estado proprietário encapuçado por via fiscal, assim se conseguindo uma ‘socialização a frio’. Efectivamente, a invocação do estado fiscal, como princípio constitucional, pretende obstar a que a tributação, e sobretudo o seu aumento sem cessar, se converta no ‘cavalo de Troia do socialismo no estado de direito burguês’, ou seja, que através do aumento quantitativo dos impostos se dê uma mutação qualitativa, que ponha termo ao estado fiscal e instaure um estado de carácter patrimonial ou proprietário. (NABAIS, 2004, p. 194-195 apud GIANNETTI, 2011, p. 95).

Desta forma, apesar do Estado fiscal interferir na economia e na sociedade em certa medida, deve respeitar sempre o princípio da subsidiariedade ou supletividade do Estado no domínio econômico. A depender do contexto e a política pública necessária em determinado momento, poderá haver menos ou mais intervenção, mas sempre observando e respeitando as liberdades individuais.

3.1.2 Breves considerações acerca do Princípio da Igualdade

Derzi (2010, p. 848), em notas de atualização da obra de Baleeiro, Limitações constitucionais ao poder de tributar, ensina que, desde Platão e Aristoteles, a igualdade sempre esteve vinculada à justiça. A dificuldade está em definir critérios adequados para o tratamento desigual a quem se encontra em situações de desigualdade, para se definir o justo e o injusto.

Klaus Tipke (1984, p. 517) leciona que o princípio da igualdade conforma a tributação em diversos sistemas constitucionais, mencionando sua presença já na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão:

Já no art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 3-11-1789, se dizia: “Para a manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessária uma contribuição de todos: essa contribuição deve ser igualmente repartida entre *todos* os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio”. (TIPKE, 1984, p. 514)

“O princípio da igualdade é inimigo de privilégios”, diz Tipke (1984, p. 517), devendo ser compreendido no campo tributário, inicialmente, como generalidade ou universalidade,

tributando-se igualmente todas as pessoas e todas as rendas, sem distinção de origem ou classificação jurídica.

Em diversas nações e em cada época, contudo, verifica-se certa distância entre a previsão constitucional do princípio de igualdade e sua aplicação da realidade. Na Alemanha, por exemplo, houve um tempo em que as rendas diárias dos parlamentares eram isentas (TIPKE, 1984, p. 518), apesar de isso contrariar a noção de igualdade.

Derzi (2010, p. 850) ressalta que, nos Estados Unidos, o fato de haver restrição do acesso a determinadas escolas por pessoas negras, sendo permitidos apenas brancos, chegou a não ser considerado como ofensa ao princípio da isonomia. A igualdade estaria atendida com a existência de escolas para negros e que eles fossem tratados igualmente nessas escolas. Tal entendimento só foi superado em 1954.

Dessa forma, o princípio da igualdade possui também a função de garantir que as classes subrepresentadas nas esferas de poder não sejam prejudicadas por arbitrariedades daqueles que detêm o controle dos centros de produção normativa. Citando Friauf, Tipke (1986, p. 519) expõe uma analogia eficaz na explicação do que seria uma aplicação meramente simbólica e nada efetiva do princípio da igualdade:

Teoria das peras e das maçãs: maçãs não são peras, e, assim, se devem tratar juridicamente as maçãs de modo diferente de como se tratam as peras. Mostra-se alguma diferença: forma, sabor, cor, etc. e, sem maior exame, daí se tira a conclusão automática de que, em razão das diferenças existentes, será permitido um tratamento desigual, que de qualquer modo não parecerá arbitrário. (FRIAUF, 1978, apud TIPKE, 1984, p. 519)

Outro aspecto importante destacado pelo professor alemão é que igualdade, para fins de estudo do princípio em questão, é sempre relativa, diferenciando-se, portanto, da identidade. “Ser tratado com igualdade não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. [...] igual em relação a quê?” (TIPKE, 1984, p. 519). Derzi (2010, p. 854) ressalta que a igualdade é uma relação interpessoal, supondo comparabilidade e diversidade ao mesmo tempo.

É necessário, portanto, que se elejam critérios de comparação, que, no sistema do Direito Tributário, é representado especialmente pela capacidade de contribuição econômica de cada indivíduo. Derzi elenca 5 maneiras pelas quais os critérios de comparação podem ser utilizados na efetivação da igualdade material:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a ser serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever se considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advinda dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso. (DERZI, 2010, p. 859)

Na clássica obra *Direito Tributário*, juntamente com Joachin Lang, Tipke (2008) leciona que a justiça tributária decorre do princípio geral de igualdade. Apesar de se referir especificamente ao sistema normativo alemão, tal decorrência é aplicável de um modo geral, valendo também para a realidade brasileira.

Assim, a eficácia da igualdade na norma tributária possui o significado de que os sujeitos sejam tributados da mesma forma, devendo também ser igualmente cobrados, ou seja, no âmbito da execução da norma. O escopo da igualdade também abriga a proibição de posturas arbitrárias do fisco, que deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, segundo determinado no sistema normativo (TIPKE; LANG, 2008, p. 192-193).

Derzi (2010, p. 898) destaca a importância da defesa das minorias em um sistema democrático. Citando Ataliba, ela ressalta que, para que exista uma República verdadeira, é preciso que a Constituição garanta liberdades e voz para que as minorias não se vejam subjugadas pela maioria. O Direito tributário estaria ligado a essa defesa das minorias, como efetivação da igualdade democrática, na regra prevista no artigo 164, IV, da Constituição, por exemplo.

Ao proibir a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo, ou despesa específicos, além de resolver uma questão de ordem orçamentária, o constituinte primou pela função distributiva dos impostos, já que isso torna possível deslocar investimentos para regiões ou populações mais pobres do país, ainda que elas não possuam relevante participação na arrecadação. E esse deslocamento, ao contrário de ferir o princípio da igualdade, o realizaria, dentro do contexto do Estado Democrático de Direito (DERZI, 2010, P. 900).

A respeito da vedação ao confisco e sua relação com a igualdade, Derzi (2010, p. 911) ensina que a incidência tributária não pode ultrapassar a “força econômica do contribuinte”, garantindo o mínimo existencial, o direito de propriedade e sua transmissão aos descendentes. Porém, para a autora, esse princípio não teria relação com a justiça material, ou isonomia, já que é amplo e absoluto, não comportando comparações, apesar de também ser calcado na capacidade econômica.

Cleucio Santos Nunes, em tese de doutorado defendida na Universidade de Brasília (UnB) em agosto de 2016, explica que a igualdade é princípio específico da justiça, que, por sua vez, obtêm contornos de concretude através da equidade. Recorrendo à teoria de Tércio Sampaio Ferraz Junior (2009, p. 223), Nunes esclarece que “A equidade é, nesse sentido, o preceito básico do direito justo, pois só por meio dela, que é o justo na concretude, a justiça se revela em sua atualidade plena”.

No campo do direito tributário, Nunes defende que, diferentemente de outros ramos do direito, uma tributação justa depende de parâmetros de renda “auferida, consumida ou acumulada”, os quais devem ser predefinidos pela lei. É dizer: “a equidade como fundamento da igualdade e da justiça estará mais bem alojada na lei do que exatamente na atuação da autoridade administrativa ou judicial” (2016, p. 68).

Nunes (2016, p. 98) também traz a noção de equidade vertical e equidade horizontal, que são desdobramentos da igualdade na tributação. A equidade horizontal seria a já exposta ideia de igualdade, no sentido de não tratar desigualmente pessoas em situação equivalentes. Ou seja, pessoas que auferem níveis semelhantes de renda, devem ser tributadas de maneira equitativa.

Citando José Maurício Conti, Nunes afirma que a equidade horizontal é obtida com a utilização de incidências fiscais proporcionais, por meio de alíquotas constantes, cujo resultado final, em termos de obrigação fiscal, será proporcional à renda tributada (NUNES, 2016, p. 98).

Já a equidade vertical extrapolaria um pouco a equidade horizontal, impondo pesos maiores àqueles que auferem maior renda, para além da tributação proporcional. Para Nunes (2016, p. 99), esta modalidade de equidade seria mais adequada para efetivação da justiça fiscal e foi eleita como critério na Constituição brasileira, através do artigo 153, §2º, I, que tratou da progressividade do Imposto de Renda, a qual será aprofundada em capítulo específico.

3.2 Capacidade Contributiva

Aliomar Baleeiro, em sua clássica obra *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, elabora uma Teoria dos Impostos, inserida no contexto das receitas públicas. Ele traz então o conceito de imposto, sua distinção com relação a outros tributos, seu histórico, seus fundamentos, sua base econômica, sua classificação e sua relação com a justiça fiscal (BALEEIRO, 2003, p. 269-285), sendo que alguns desses pontos se mostram relevantes para a análise ora realizada.

Uma das características essenciais do imposto é o fato dele não ser retributivo, ou seja, o contribuinte paga aquilo que é coercitivamente cobrado pelo poder público, sem que lhe seja garantida nenhuma vantagem ou retribuição em razão deste pagamento. Ele existe, portanto, para custear as atividades gerais realizadas pelo Estado na organização política, econômica e social, conforme Baleeiro.⁷

Isso não significa, contudo, que a cobrança e a arrecadação podem ser feitas de modo arbitrário e indiscriminado, devendo o Estado se ater à noção de capacidade contributiva, que, segundo Baleeiro (2003, p. 276), é a “[...] idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos.” Este, sinteticamente, é o limite da tributação, especialmente dos impostos.

Avançando na caracterização dos impostos, Baleeiro acentua que não existe uma classificação rigorosamente científica, dada a dificuldade na escolha do critério para tanto. De todo modo, partindo do nexo entre o contribuinte e a matéria tributária, ele traz a classificação dos impostos em diretos e indiretos; reais e pessoais (BALEEIRO, 2003, p. 279).

Os impostos diretos, em suma, são aqueles em que o próprio contribuinte suporta o ônus econômico do recolhimento, enquanto os indiretos têm em si um caráter de repercussão, que é o fenômeno de transferência para terceiro do custo daquele imposto, fazendo surgir as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito (BALEEIRO, 2003, P. 164).

Nunes (2016, p. 71) defende que a classificação dos tributos em diretos ou indiretos possui natureza econômica, sendo até criticada por alguns estudiosos, por não possuir

⁷ Contudo, tal concepção mostra-se simplista e, quiçá, superada, como será abordado em seção atinente ao tema da fiscalidade, mas, por ora, ela basta.

respaldo jurídico. No entanto, como a concepção do desenho tributário de um país carrega ampla interdisciplinaridade, não se podem ignorar os fatores extrajurídicos que contribuem para a compreensão de determinado instituto.

O mesmo autor expõe um dissenso existente na doutrina brasileira, que apesar de não ser o foco do presente estudo, merece ser pontuado. Para alguns estudiosos, a repercussão econômica dos tributos não importaria, dada a volatilidade das condições econômicas e de mercado, valendo para essa classificação apenas a repercussão jurídica.

Remetendo-se a Hugo de Brito Machado, Nunes (2016, p. 76) expõe a concepção do professor piauiense de que seriam indiretos somente aqueles tributos que, por sua natureza e hipótese de incidência, previssem a participação de mais de um componente na cadeia de incidência, especialmente em razão dos dizeres do artigo 166, do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.” (BRASIL, 1966)

Para o trabalho ora empreendido, adotar-se-á a ideia econômica dos tributos indiretos como sendo aqueles que incidem sobre bens e serviços, atingindo a cadeia produtiva, sem que seja possível quantificar precisamente ao final qual é o peso da carga tributária suportada pelo cidadão. Como destaca Nunes (2016, p. 80), “a denominação de tributação ‘indireta’, deve-se ao fato de que os padrões de consumo podem não guardar relação ‘direta’ com a capacidade econômica do consumidor.” É o que será desenvolvido na seção dedicada à análise dos indicadores econômicos da regressividade tributária.

Nessa esteira de vinculação à capacidade contributiva, Nunes (2016, p. 80) expõe construção de raciocínio elaborada no Brasil por Rui Barbosa Nogueira, no seguinte sentido:

O imposto direto tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva. Exemplo típico de imposto direto é o imposto sobre a renda pessoal. O imposto indireto, diferentemente, liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte. Somente de modo teórico e genérico poderá graduar a tributação por meio do sistema ad valorem e em razão de índices de capacidade econômica” (grifo do autor). (NOGUEIRA, apud NUNES, 2016, p. 81)

Já os impostos pessoais ou subjetivos, no entender de Baleeiro (2003, p. 282) são conformados às características individuais do contribuinte, tais como suas condições de vida e

relações familiares, despesas gastas para o próprio sustento e de seu núcleo familiar, etc., em clara manifestação da capacidade contributiva.

Noutro passo, os impostos reais ou objetivos prescindem de considerar as condições pessoais do contribuinte, atendo-se às condições estritamente relacionadas ao fato gerador a ele atribuído, tal como o Imposto sobre o Produto Industrializado e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias. Não significa, contudo, que os impostos reais estão imunes ao atendimento da capacidade contributiva, mas ela se faz muito mais presente e efetiva na incidência dos impostos pessoais (BALEEIRO, 2003, p. 282).

Sobre esse impasse, Marciano Seabra de Godoi traz interessante reflexão, ao realizar a leitura crítica dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da possibilidade, ou não, de se aplicar o princípio da progressividade, dentro da seara de capacidade econômica, ao Imposto Predial Territorial Rural (IPTU). Godoi (2011, p. 96-115) analisou a virada de chave que o STF deu em seu entendimento em dois julgamentos: antes e depois da edição da Emenda Constitucional 29/2000, que inseriu no artigo 156, parágrafo 1º, a expressa possibilidade do IPTU ser progressivo em razão do valor do imóvel.

No julgamento anterior, que se deu em 1996, do RE nº 153.771 (STF, Dj 05/09/1997), o STF entendeu que a capacidade econômica seria aplicável apenas aos impostos pessoais, de modo que tal imposto real não poderia ser progressivo em razão do valor do imóvel, mas apenas em sua utilização extrafiscal de incentivo ao uso eficiente da propriedade, conforme previsto no artigo 182, parágrafo 4º da Constituição.

Mais de 15 anos depois, em dezembro de 2010, o STF finalizou o julgamento de outro recurso, desta vez considerando as alterações implementadas pela EC 29/2000. Nessa ocasião, o julgamento do RE 423.768 foi no sentido de ser permitida a utilização da progressividade fiscal nos impostos reais, seja porque o princípio da capacidade econômica também se aplica a eles, seja porque a própria Constituição positivou essa possibilidade com a EC 29/2000.

Para Godoi (2011, p. 102), andou bem o STF ao interpretar a capacidade econômica e a progressividade, de modo a aplicá-las ao IPTU. Para ele, a capacidade econômica tem aplicação ideal sim nos impostos pessoais, mas ela se faz presente sim também nos reais, como o IPTU. Se assim não fosse, a própria incidência originária do imposto não aplicaria alíquotas proporcionais sobre o valor dos imóveis, mas usaria o sistema de capitação, em que todos os contribuintes pagariam o mesmo montante, independentemente do valor de seu imóvel.

Ou seja, só do fato de a base de cálculo do IPTU ser o valor do bem imóvel já denota a sujeição desse imposto ao princípio da capacidade contributiva.

De todo modo, em termos de justiça fiscal, os impostos pessoais são mais hábeis a efetivar a justiça fiscal, exatamente por estarem fortemente conformados pela capacidade contributiva individual, encontrando-se este limite positivado em nosso ordenamento no artigo 145, § 1º da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988):

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

(...)

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

Derzi (2010, p. 912-913) assevera que o citado artigo 145, § 1º, é a norma constitucional que expressa adequadamente o princípio da Igualdade do artigo 5º no campo do Direito tributário. Ela ensina que o princípio da igualdade no Direito Tributário possui uma face negativa, que veda a discriminação entre pessoas em situações semelhantes, e uma positiva, que impõe ao legislador o dever de reconhecer as desigualdades econômicas, levando deveres fiscais mais leves para os mais pobres.

A respeito do conceito de Capacidade Contributiva, Godoi (1999, p.183-206) inicia o tema tratando da capacidade contributiva em seu conceito original formulado por Adam Smith. Tido como um autor clássico da economia e precursor das teses básicas do liberalismo, Smith integrou as finanças públicas ao conjunto geral das atividades econômicas, compatibilizando regras tributárias com as leis do liberalismo econômico.

Em sua obra *A Riqueza das Nações*, Smith dedicou um livro inteiro às questões tributárias e asseverou quatro princípios ou cânones que devem nortear a tributação de qualquer nação (dentro da lógica econômico-capitalista, sem qualquer análise do conceito de justiça social): o princípio da oportunidade de cobrança do imposto, segundo o qual a cobrança deve ocorrer do modo e no momento em que forem mais convenientes ao contribuinte; o princípio da economicidade, que contém a ideia de que os impostos devem retirar das pessoas o mínimo possível; o da segurança jurídica, que se baseia nas premissas de certeza e definição da incidência e da cobrança e propaga, especialmente, a ideia de um Poder Judiciário realmente independente; e o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual

cada um deve contribuir com o Estado na maior medida possível, dentro de suas capacidades (GODOI, 1999, p.188).

É este princípio, aliás, que determina a equidade ou falta de equidade na tributação, estando ele, segundo Godoi (1999, p.188) ligado à ideia de igualdade perante a lei, “alçada a alicerce fundamental da moralidade política do regime constitucional.”

Avançando na compreensão do princípio da capacidade contributiva, Godoi explicita que, na doutrina de Adam Smith, ele estava calcado na teoria do benefício, que preconizava a contribuição de cada um correspondente ao seu nível de interesse e ao benefício obtido com o pagamento de impostos na fruição das atividades gerais do Estado.

Nesse sentido, os indivíduos mais ricos e detentores das maiores propriedades possuiriam maior interesse na manutenção da estrutura estatal, única capaz de garantir a proteção de sua propriedade. Ou seja, tais contribuintes deveriam recolher mais tributos, dado o maior benefício auferido com o seu pagamento.

A teoria do sacrifício, no entender de Godoi (1999, p. 190), tem prevalecido como fundamento teórico da capacidade contributiva e preconiza que todos devem pagar os tributos com o mesmo ônus. Isso significa, a princípio, que deve haver proporcionalidade na contribuição para as atividades estatais gerais, sendo esta a forma de atingir a equidade na tributação. Este é o exemplo utilizado por Godoi:

Afastada a capitação e assumindo o princípio da capacidade contributiva (com fundamento na teoria do sacrifício), **a técnica da proporcionalidade é a que menos necessita de fundamentações teóricas mais sofisticadas**, pois parece natural que, fazendo o que ganha R\$ 10.000,00 pagar R\$ 1.000,00, e o que ganha R\$ 2.000,00 pagar R\$ 200,00, impõe-se-lhes o mesmo sacrifício, correspondente a 10% de sua renda. (GODOI, 1999, p. 190-191, grifo nosso)

Por último, com o desenvolvimento do Estado Social, para alguns doutrinadores, a capacidade contributiva passou a ser calcada sobre o princípio da solidariedade, que exige uma colaboração aos interesses gerais, de acordo com a riqueza de que disponha cada indivíduo (GODOI, 1999, p. 191).

Já analisando a relação entre o princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade, Godoi assevera que aquela assume o lugar de critério fundamental para a efetivação desta. A capacidade contributiva, portanto, é subprincípio utilizado para operar na seara tributária o princípio maior da igualdade.

Isso é o que o autor entende como solução para o aparente conflito que surge entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade⁸, que é técnica utilizada para diferenciar contribuintes, às vezes com a mesma capacidade contributiva, no atendimento de outros objetivos constitucionalmente definidos como metas para a efetivação da igualdade material no estado democrático de direito.

É perfeitamente possível, assim, estabelecer discriminações fiscais, como imunidades, isenções e benefícios fiscais, para atender outros valores positivados na Constituição, tais como a liberdade religiosa, o desenvolvimento regional e o estímulo à competitividade da economia nacional no mercado exterior.

A própria Constituição expressa algumas dessas diferenciações, sendo permitido ao legislador tributário fazê-lo, sem que isso implique violação à igualdade e à justiça tributária, desde que isso se dê na busca da realização das metas e valores de justiça social estabelecidos na lógica constitucional vigente, mantendo-se a razoabilidade das leis (GODOI, 1999, p.196).

Além da ideia de que a capacidade contributiva é um subprincípio da igualdade, a diferenciação entre ela e a capacidade econômica também auxilia na conciliação da capacidade contributiva com a implementação de políticas extrafiscais. Partindo da análise feita por Moschetti, Godoi esclarece que a capacidade econômica tem a ver com a potência econômica global e os signos presuntivos de riqueza.

Entretanto, ela não é, por si só, suficiente para mensurar a incidência tributária. Nesse sentido, devem ser considerados aspectos pessoais e familiares dos contribuintes pessoas físicas, bem como as despesas necessárias à geração de riqueza pelas pessoas jurídicas, para que se chegue à efetiva capacidade contributiva, esta sim a medida justa de cobrança dos tributos.

É por tal motivo que Godoi conclui que, apesar de o texto constitucional de 1988, em seu artigo 145, § 1º, utilizar a expressão “capacidade econômica”, está a tratar, na verdade, da capacidade contributiva, tal como construída por Moschetti.

Trata-se, portanto, da capacidade contributiva relativa, ou subjetiva, que envolve o respeito ao mínimo existencial e vedação ao confisco, com a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna, ou “encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis” nos dizeres de Misabel Derzi, citada pelo autor. (GODOI, 1999, p.198-199).

⁸ A extrafiscalidade será tratada no final deste capítulo.

Sendo assim, a maneira ideal de aplicar-se a ideia de capacidade contributiva, dentro dos moldes da justiça fiscal, é cobrar os impostos, grosso modo, de acordo com a variação da renda de cada indivíduo, considerando a real disponibilidade dessa renda para contribuir com a formação das receitas públicas. Daí porque o imposto de renda é considerado imposto pessoal por excelência e será o ponto final de análise deste trabalho, nos capítulos 5 e 6.

3.3 Fiscalidade e Extrafiscalidade

Quando se pensa em tributação e desigualdade de gênero, uma das primeiras ideias que vêm à cabeça é: pode o Direito Tributário atuar na redução dessas desigualdades? Se sim, de que forma? A primeira pergunta acredita-se que já tenha sido respondida nas seções anteriores deste capítulo. Afinal, restou claro que as escolhas de política fiscal influenciam diretamente na vida em sociedade como um todo e na busca de igualdade entre os indivíduos.

Já à segunda pergunta, é comum ouvir respostas no sentido de que somente seria possível utilizar o tributo como ferramenta de redução das desigualdades entre homens e mulheres através da extrafiscalidade, que seria a utilização do tributo com finalidades outras além de simplesmente arrecadar. O objetivo desta seção é verificar essa afirmação e amarrar a compreensão sobre as formas pelas quais o Direito Tributário pode contribuir para a luta pela igualdade entre homens e mulheres.

3.3.1 Autonomia do Direito Tributário. Exclusão dos elementos extrajurídicos da análise da norma e suas consequências para o presente estudo.

Para adentrar na análise dos aspectos fiscais e extrafiscais da norma tributária, ou do tributo em si, vale estabelecer uma premissa que se relaciona com o entendimento doutrinário acerca do grau de autonomia e separação do Direito Tributário, em relação a outras ciências ou disciplinas.

Celso de Barros Correia Neto, alagoano que escreveu sua tese de doutorado a respeito dos efeitos de incentivos e renúncias fiscais, abordou as ideias de fiscalidade e extrafiscalidade quase como justificativa para sua análise, que busca considerar o “avesso do tributo”, justamente representado pelos incentivos e renúncias fiscais. É que, para ele, assim como o tributo em si, as exonerações fiscais, que possuem ambas as faces - incentivo e

renúncia, decorrem da competência tributária, mas atuam no sentido oposto da incidência. Por isso o avesso do tributo.

No que interessa ao presente trabalho, Neto (2014, p. 43) descreve que se deve recorrer a uma “disciplina jurídica do tributo”, que seria um conjunto de saberes decorrentes tanto do Direito Tributário, quanto do Direito Financeiro. O tributo seria o ponto de interseção entre ambas as disciplinas. Tal afirmação já denota o entendimento que o autor possui sobre o movimento que se fortaleceu nas últimas décadas, de separação cada vez maior entre o Direito Tributário e as demais ciências ou disciplinas, como o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças.

Sobre este tema, Godoi (2018, p. 533-557) analisou a obra de Jeferson Teodorovicz, que redigiu tese de doutorado sobre a evolução dos estudos do Direito Tributário no Brasil. A partir da leitura dessa tese, Godoi afirma que o início dos estudos tributários no Brasil revelava certa absorção de elementos sociais, políticos e econômicos, embora tais estudos tivessem como prioridade os elementos jurídicos da tributação.

Em autores como Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, havia uma predisposição muito maior para a interdisciplinaridade do Direito Tributário com outras áreas do conhecimento.

A partir da década de 1960, contudo, começa a se formar uma corrente hegemônica de estudos tributários, chamada por Teodorovicz de “positivismo formal de filiação kelseniana”. É que esta nova onda doutrinária pretendia alcançar uma autonomia e pureza cada vez mais assépticas do Direito Tributário, de modo que a interpretação da norma tributária não considerasse elementos extrajurídicos em sua aplicação (TEODOROVICZ, apud GODOI, 2018, p. 548).

Trata-se da escola paulista do Direito Tributário, que conta com o nome de autores como Alfredo Augusto Becker, Alberto Xavier e, mais contemporaneamente, Paulo de Barros Carvalho. Godoi, entretanto, tece duras críticas a essa classificação feita por Teodorovicz, já que essa pureza kelseniana, na verdade, não estaria presente nas doutrinas encabeçadas por essa corrente hegemônica. Primeiramente porque a teoria de Kelsen nunca teria sido estudada de modo aprofundado e verdadeiramente incorporada aos pilares dos estudos empreendidos no Direito Tributário.

Em segundo lugar porque o formalismo normativo ensinado por Kelsen não estaria presente em todas as produções realizadas nessa corrente hegemônica. Segundo Godoi:

Essa postura (que não se restringe à escola da PUC-SP) recorre ao formalismo quando convém, e sabe também ser extremamente antiformalista quando assim o exigem as circunstâncias. No tema dos limites do planejamento tributário, a doutrina majoritária aferra-se a um alto grau de formalismo, mas no tema das imunidades, por exemplo, a doutrina majoritária se mostra extremamente antiformalista. Quando analisa o alcance da hipótese de incidência de um tributo, a doutrina majoritária chega a flertar com a Escola da Exegese, e age como se o sentido do texto legal fosse apenas e tão somente um (vide as construções de Alfredo Augusto Becker sobre a interpretação jurídica), não por coincidência aquele mais restrito em seu alcance. Mas quando analisa as normas de imunidade, a doutrina hegemônica rapidamente se liberta dos ideais da Escola da Exegese ou mesmo da moldura kelseniana (que nunca se dispôs a analisar e muito menos seguir), e se apropria dos pressupostos da Escola do Direito Livre, afirmando que onde está escrito “papel destinado à impressão de jornais e periódicos” (art. 150, VI da Constituição), se deve entender não só o papel, mas também as tintas, as impressoras, os computadores, enfim, todo o vasto equipamento destinado a imprimir jornais e periódicos. (GODOI, 2018, p. 550)

No artigo denominado *Incorporando as Questões de Gênero e Raça aos Estudos Jurídicos sobre Tributação e Orçamento Público* (ROCHA; GODOI, 2019), esse distanciamento da doutrina do Direito Tributário em relação às demais áreas da vida foi especificamente enfrentado, considerando a perspectiva de gênero. Os autores tecem a crítica, baseada no entendimento de Godoi exposto acima, explicitando uma das razões para tal isolacionismo: a construção clássica do Direito Tributário se deu com base em temas de relevante interesse econômico, altamente judicializáveis e geradores de ganhos substanciais, tanto para contribuintes, quanto para advogados (ROCHA; GODOI, 2019, p. 400).

Os autores também mencionam levantamento bibliográfico realizado por Evilásio Salvador e Silvia Yannoulas em 2013, o qual concluiu que a produção acadêmica brasileira a respeito de orçamento/financiamento e desigualdade de gênero e raça “não é significativa” (ROCHA; GODOI, 2019, p. 406). Salvador e Yannoulas, citados por Rocha e Godoi atribuíram essa situação à realidade de que “as mulheres e, muito mais ainda as negras, constituem um grupo muito pequeno de cientistas com capacidade de legitimar e priorizar problemáticas de gênero e raciais no ambiente acadêmico” (SALVADOR; YANNOULAS, 2013).

Em breve revisão bibliográfica, Rocha e Godoi (2019, p. 407-409) também explicitam alguns autores e trabalhos que se ocuparam em estabelecer essa relação, no Brasil e no exterior, alguns dos quais serão detalhadamente estudados nos capítulos seguintes.

Independentemente do ponto de vista que se adote sobre essa discussão, é fato que a doutrina tributária hegemônica fixou-se em um lugar conscientemente isolado em relação às demais áreas do conhecimento e até mesmo ao Direito Financeiro.

Com essa busca de uma pretensa pureza no Direito Tributário, os tributos perdem, de certa forma, o vínculo com os demais elementos da atividade financeira do Estado e com os demais aspectos da vida em sociedade. O cumprimento da obrigação tributária passa a ser o limite da disciplina jurídica do tributo. Com isso o que se dá depois do pagamento/extinção da relação contribuinte-estado, ou os efeitos causados pelo sistema fiscal na sociedade não seriam algo de interesse científico para o Direito Tributário. Segundo Neto (2014, p. 62), “A função do tributo, o destino das receitas e as finalidades a que se dirigem são matéria estranha, impertinente (ao Direito Tributário)”.

Sendo assim, essa separação entre Direito Tributário e a Ciência das Finanças, ou até em relação ao Direito Financeiro, causou profundas consequências práticas e teóricas à disciplina jurídica dos tributos. Entretanto, o momento atual demanda renovação desse olhar, revisando-se os limites e rigores utilizados na interpretação do Direito Tributário (NETO, 2014, p. 65). Em estudos como o presente, a análise de questões tributárias não pode prescindir completamente de outros elementos da vida em sociedade, do ordenamento jurídico-constitucional vigente e do próprio papel do Estado na consecução das garantias constitucionalmente protegidas no paradigma do Estado Democrático de Direito.

Hugo de Brito Machado corrobora esse raciocínio ao afirmar que “essa abordagem reducionista do objeto da ciência do Direito Tributário levou a um empobrecimento de seu estudo, no eu se refere a aspectos substanciais ligados aos seus objetivos e fins.” (MACHADO, 2018, p. 643). Tal postura se refletia até mesmo nos estudos sobre a extrafiscalidade, que, em tese, obrigatoriamente necessitaria de incursão sobre outras ciências, por se tratar justamente da utilização dos tributos na influência de comportamentos sociais ou econômicos.

De fato, os estudos tradicionais sobre a extrafiscalidade se resumem a análises formais, como o tipo de norma a ser utilizado para a concessão de isenções, ou a sujeição dos tributos extrafiscais às limitações constitucionais ao poder de tributar. Machado (2018, p. 643) demonstra, com isso, que as finalidades e, principalmente, os efeitos de um tributo extrafiscal foram negligenciados pela teoria tradicional, o pode culminar até mesmo na obtenção de

resultados contrários aos inicialmente pretendidos. Tais aspectos do estudo serão analisados a seguir.

3.3.2 Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma nova visão

Flávia Renata Vilela Caravelli desenvolveu importante dissertação de mestrado, em que ela realizou uma análise corajosa acerca dos conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade, o que resultou na obra *Extrafiscalidade, (Re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário* (2015).

Já no início do trabalho, a autora explicita o conceito clássico de extrafiscalidade, estando este sintetizado na ideia de utilização dos tributos com finalidades outras que não sejam meramente arrecadatórias, enquanto a fiscalidade seria a função essencial do tributo, qual seja, arrecadar, custear a máquina estatal (CARAVELLI, 2015, p. 5).

Trazendo a concepção ensinada por Gouvêa, Caravelli (2015, p. 6) demonstra que toda norma tributária teria aspectos fiscais e extrafiscais ao mesmo tempo, sendo que a norma seria extrafiscal sempre que objetivasse efetivar princípios constitucionalmente garantidos aos cidadãos.

Já analisando Sacha Calmon Navarro Coelho, a autora esclarece que a extrafiscalidade seria a utilização do tributo com fins diversos da simples arrecadação, sendo possível até mesmo afastar o princípio da capacidade contributiva (CARAVELLI, 2015, p. 7). Ao longo da obra, portanto, Caravelli destaca como a extrafiscalidade sempre foi estudada pela doutrina como algo oposto à fiscalidade, arrecadação *versus* utilização do tributo com outras finalidades.

Tal posição clássica, contudo, é largamente criticada e desconstruída por ela, que localiza a ideia de que todo tributo seria, a um só tempo, fiscal e extrafiscal no equívoco metodológico de se atribuir à extrafiscalidade características que são afetas a toda e qualquer norma tributária ou mesmo à fiscalidade. Esta, por sua vez, não seria o mero intuito arrecadatório do tributo.

Utilizando como exemplo o IRPF, Caravelli (2015, p. 11) explica que a isenção das primeiras faixas de renda busca preservar o mínimo existencial, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo um aspecto eminentemente fiscal da norma. Já uma isenção concedida em determinada região, para buscar atrair mais investimentos e desenvolvimento,

se relaciona com o princípio constitucional de redução das desigualdades regionais (art. 3º, III) e é uma utilização extrafiscal do Imposto de Renda. Ou seja, todo tributo terá impacto social e econômico, independentemente de sua utilização fiscal ou extrafiscal.

Caravelli afirma, ainda, que as normas extrafiscais possuem natureza jurídica de normas tributárias, embora também sejam objeto accidental de estudo do Direito Econômico, como ensina Gouveia (2006, p. 14, apud CARAVELLI, 2015, p. 74). Nessa linha de raciocínio, pode-se afirmar que uma norma extrafiscal também acabará sendo objeto de outras ciências, podendo também possuir cunho social, cultural, desportivo, educacional, etc, mantendo-se objeto central do Direito Tributário.

É este o ponto sobre o qual se fundamenta a ideia de que trata o presente trabalho, já que a igualdade entre homens e mulheres comumente é vista como algo de origem social, embora o aspecto econômico também esteja presente, como claramente se observou nos dados de inserção da mulher do mercado de trabalho e nos fatores de desenvolvimento econômico, que seria desencadeado por maior equidade de gênero na divisão sexual do trabalho, conforme se expôs no segundo capítulo. O fato é que, para se analisar a influência da política fiscal sobre a desigualdade de gênero, seja pelo viés fiscal, seja pelo viés extrafiscal da norma tributária, é imprescindível trazer elementos das demais ciências.

É dizer: caso se mantenha a visão formalista do Direito Tributário, a conclusão a que se chegará é que, nem mesmo pela extrafiscalidade seria possível promover igualdade de gênero por meio da tributação. Por outro lado, a partir do momento em que se adota uma visão interdisciplinar do Direito Tributário, o diálogo com outras ciências humanas, como a Sociologia e a Economia, e até com outros ramos do Direito, como o Trabalhista e o Financeiro, se torna elementar para a própria validação do instituto da extrafiscalidade.

Retornando ao estudo de Caravelli (2015, p. 32), tem-se que, para a autora, o que diferencia a função fiscal da extrafiscal nos tributos é o caráter distributivo e redistributivo da norma fiscal, que não está presente na extrafiscal. Assim, mais do que simplesmente arrecadar, a função fiscal do tributo é aquela que realiza os objetivos de justiça fiscal, através dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. É dizer, o tributo tem a função precípua de arrecadar, mas também de promover o bem-estar coletivo.

Já a função extrafiscal dos tributos remonta à indução de comportamentos e resultados, bem como a normas com finalidade social dirigida.

Não se deve cair na armadilha de acreditar que essa distinção seria meramente teórica, sem maior relevância para a pesquisa ora empreendida. Estando o ordenamento jurídico-tributário brasileiro inserido na lógica do Estado Democrático de Direito, é preciso se indagar quais são os limites aplicáveis e quais poderão ser mitigados (e se poderão) diante da utilização de uma norma extrafiscal para induzir comportamentos que resultem na redução das desigualdades de gênero. E mais, poderá a igualdade de gêneros ser buscada pela utilização fiscal do tributo? Em que medida essa utilização pode contribuir ou travancar a equidade entre homens e mulheres?

Dando seguimento ao estudo, Caravelli explica que a ideia da função meramente arrecadatória para a face fiscal do tributo decorre do paradigma do Estado Liberal, já superado. Como naquele paradigma o estado era visto como entidade oposta aos interesses particulares, seus poderes deveriam ser rigidamente limitados e sua função, ficar restrita ao cumprimento de papéis reduzidos e essenciais. Por isso, nesse paradigma, o Direito Tributário possuiria a função de proteger o cidadão dos desmandos do Estado, especialmente através das limitações ao poder de tributar (CARAVELLI, 2015, p. 37).

Com a superação do paradigma liberal, o interesse público passa a ser associado ao interesse particular, de modo que o “interesse tutelado” pela norma tributária deixa de ser apenas a arrecadação, para buscar a realização dos princípios constitucionalmente definidos. Trata-se do paradigma do Estado Democrático de Direito, em que não cabe mais a contraposição ente interesse público e privado (CARAVELLI, p. 37-38). Daí a ideia de que muito do que se atribui à extrafiscalidade, na verdade, nada mais é do que a realização da função essencialmente fiscal do tributo.

É o caso, por exemplo, da incidência reduzida do ICMS sobre produtos alimentícios básicos, ou da isenção inicial do IRPF, conforme elucidado acima.

Analisando o contexto constitucional brasileiro, Caravelli (2015, p. 48-55) explicita que a Constituição de 1988, em oposição ao que prevalecia na Constituição de 1967, deixou clara a opção do sistema constitucional pelo Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, o Sistema Tributário Nacional não deve cumprir a função simplória de proteger o contribuinte das arbitrariedades do Estado, mas sim observar a “realidade econômica e social do país e buscar atingir a igualdade material, equitativa de oportunidades” (CARAVELLI, 2015, p. 55).

É essa nova interpretação do Sistema Tributário Nacional que permite a efetivação de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, da Constituição), também através dos tributos,

como se analisou no início deste capítulo. Tal intenção do constituinte se revela no próprio capítulo dedicado à tributação na Constituição, ao se prever a aplicabilidade dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da progressividade (arts. 145, § 1º e 150, II e 153, § 2º, I, entre outros).

Com tudo isso, pode-se concluir que não é que se deseje desvincular a função fiscal dos tributos do papel arrecadatório, mas apenas pontuar que tal papel não exaure a referida função fiscal. A fiscalidade está, inclusive, permeada por valores sociais e econômicos constitucionalmente protegidos.

Caravelli (2025, p. 76) expõe, ainda, que a extrafiscalidade é função do tributo, que não se encerra na contraposição à função meramente arrecadatória, mas se complementa como elemento de política fiscal de promoção da justiça, na busca de finalidades legítimas dentro do bojo do Estado Democrático de Direito. Assim, a capacidade contributiva não pode ser o único critério de justiça tributária.

Deste modo, a utilização extrafiscal de um tributo pode tanto reduzir, quanto aumentar ou até mesmo zerar a arrecadação do tributo escolhido para induzir resultados ou comportamentos no campo que se deseja afetar. De qualquer maneira, a essência na norma extrafiscal, para Caravelli (2015, p. 77) está em sua aptidão para influenciar o comportamento das pessoas e grupos sociais. Além disso, extrafiscalidade jamais poderia ser sanção de ato ilícito.

Essa aptidão da norma extrafiscal para induzir comportamentos pode se dar, tanto por meio de incentivos, com a concessão de vantagens que não seriam obtidas de outro modo, como por desestímulos, impondo custos e sacrifícios ao contribuinte que não realizar o comportamento desejado.

Isso pode se dar reduzindo-se alíquotas ou bases de cálculo, ou até mesmo concedendo-se créditos, tal como ocorre no benefício fiscal de incentivo à inovação, pesquisa e desenvolvimento, regulamentado pela Lei do Bem – Lei nº 11.196/05 (BRASIL, 2005). Pode haver também exclusão ou redução da carga fiscal, através de isenções ou imunidades.

Simone Lemos Fernandes, citada por Caravelli (2015, p. 80) exemplifica que a extrafiscalidade pode ser aplicada também com alterações na forma de cobrança do tributo, como o que ocorre na criação de deduções no imposto de renda para contribuintes que invistam no cenário cultural e artístico, pela Lei Rouanet – Lei nº 8.313/91 (BRASIL, 1991).

Analisando a possibilidade de se usar a extrafiscalidade em toda e qualquer espécie tributária, Caravelli esclarece que o imposto é a espécie ideal para utilizar a função extrafiscal do tributo, já que ele decorre, única e exclusivamente, de um fator do contribuinte, não do estado. Assim, é na incidência do imposto que será possível obter melhores resultados na indução e comportamento dos contribuintes (CARAVELLI, 2015, p. 80).

Outro aspecto importante da caracterização da extrafiscalidade é a premissa de que pouco importa a destinação do produto da arrecadação, já que essa função do tributo se exerce no momento da incidência. Além disso, a arrecadação em si está intrinsecamente ligada à fiscalidade dos tributos, conforme pontua Caravelli (2015, p. 84). Ou seja, “na extrafiscalidade, o prestígio do bem dependerá da atuação imediata do contribuinte ou do terceiro relacionado ao fato gerador”. A autora ainda assevera o seguinte:

Se a norma for capaz de induzir o comportamento do contribuinte para um fim lícito e razoável, conforme a política pública determina e de acordo com um valor prestigiado pela Constituição, a norma cumpre o papel que lhe é reservado. Fosse correto esse critério de legitimação (vinculação das receitas), entende-se que não se explicaria o manejo extrafiscal que não importasse em arrecadação para o Estado, a exemplo das isenções dotadas de caráter extrafiscal. (CARAVELLI, 2015, p. 85)

A respeito da obediência de tributos extrafiscais aos princípios constitucionais que representam as limitações ao poder de tributar, chamados por Humberto Ávila de estatuto do contribuinte, Caravelli (2015, P. 90) demonstra que a própria constituição mitigou alguns princípios frente à extrafiscalidade, como quando excepcionou o Imposto de Importação, Exportação, de Produto Industrializado e Operações Financeiras ao princípio da anterioridade previsto no Art. 150, III, ‘b’ e ‘c’ (BRASIL, 1988).

Após expor diversas posições doutrinárias no sentido de que as normas extrafiscais se submetem a todos os princípios constitucionais, assim como se dá com as normas de natureza fiscal, Caravelli expõe seu entendimento no sentido de ser possível a flexibilização e até mesmo o afastamento de alguns princípios na execução da extrafiscalidade.

Isso porque tal flexibilização ou afastamento das limitações constitucionais ao poder de tributar é premissa essencial para que a norma extrafiscal cumpra a finalidade para a qual ela foi instituída, sem afastar, contudo, a necessidade do controle jurisdicional das arbitrariedades eventualmente cometidas pelo legislador no “manejo do tributo extrafiscal” (CARAVELLI, 2015, P. 91).

Sobre este ponto, cremos que falar em afastamento ou flexibilização das limitações constitucionais ao poder de tributar é, no mínimo, perigoso. Melhor seria afirmar que, na extrafiscalidade, as limitações constitucionais ao poder de tributar se aplicam segundo uma lógica diferente.

No que se refere ao princípio da capacidade contributiva, Caravelli explicita que ele não é o único fundamento do tributo, especialmente em se tratando de extrafiscalidade, cujo fundamento será o bem ou princípio constitucional que se busca proteger ou realizar (2015, p. 90). É preciso, entretanto, ter cuidado com a utilização exagerada de medidas extrafiscais, devido ao risco de promover-se injustiça fiscal, ao invés de evitá-la.

A autora cita a análise feita por Derzi (2015, p. 101) em relação aos diversos incentivos fiscais criados após a década de 1960, que auxiliaram no crescimento do PIB, mas que provocaram graves distorções sociais e alta concentração de renda. É nesse sentido também que a se deve ter a consciência de que a extrafiscalidade jamais será instrumento isolado de política pública, mas elemento que atua em conjunto com outras ferramentas na busca da mudança social ou econômica buscada.

Godoi, também citado por Caravelli (2015, p. 102) estabelece limites para essa flexibilização dos princípios constitucionais na utilização da extrafiscalidade, destacando-se a obediência à capacidade contributiva em seu sentido negativo, que nada mais é do que o respeito ao mínimo existencial e ao direito de propriedade. Um tributo com função extrafiscal, portanto, jamais poderá ter efeito confiscatório.

Derzi (2010, p. 887) defende que a utilização extrafiscal dos tributos configura derrogação da capacidade contributiva. Porém estas derrogações devem atender aos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito, sem configurar privilégios ou acentuar a concentração de renda, sempre em atendimento ao princípio da igualdade.

Lima, Moura e Pimenta, em artigo publicado na obra *Extrafiscalidade, conceito, interpretação, limites e alcance* (2017), entendem que as limitações às normas extrafiscais possuem o papel de controlar a aplicação da norma, especialmente nos casos em que os efeitos por ela pretendidos não são alcançados. Para eles, a utilização extrafiscal do tributo afasta o “ideal de igualdade particular”, em maior ou menor grau (LIMA, MOURA, PIMENTA, 2017, p. 97).

Como consequência, tem-se que as normas extrafiscais não estariam submetidas apenas ao controle da capacidade contributiva, mas aos juízos de adequação,

proporcionalidade, necessidade e razoabilidade. Em razão disso, para Lima, Moura e Pimenta (2017, p. 99), assim como entende Caravelli, as normas extrafiscais estariam mais sujeitas ao controle pelo poder judiciário, responsável por verificar se a norma extrafiscal atende os escopos para o qual foi editada.

De todo modo, assim como entende Godoi, os autores reconhecem que a capacidade contributiva deve sim, em alguma medida parcial, ser observada pela utilização extrafiscal do tributo, de modo que a incidência fiscal se dê sobre “manifestação de riqueza compatível, sem afetar o mínimo existencial” (LIMA, MOURA, PIMENTA, 2017, p. 98).

Importante destacar também, como fez Caravelli (2015, p. 105-106), que a progressividade fiscal, que será melhor explicada no capítulo 5, já foi compreendida pelo Supremo Tribunal Federal como instrumento que deveria estar presente apenas nos impostos pessoais, como efetivação da capacidade contributiva. Foi o que restou consignado pelo ministro Moreira Alves em julgamento sobre a progressividade do IPTU em Belo Horizonte, no RE nº 153.771 (STF, Dj 05/09/1997), conforme já se sinalizou na seção sobre capacidade contributiva.

Não que não seja possível a utilização da progressividade em outros tipos de tributos, no exercício da função extrafiscal. Esta, porém, não será baseada no princípio da capacidade contributiva, mas no estímulo de comportamento do contribuinte em ordem de realizar valores constitucionalmente protegidos, como a função social da propriedade.

No mesmo julgamento, o ministro Carlos Veloso, apesar de ter sido voto vencido, trouxe relevante contribuição para a temática, no sentido de que a capacidade contributiva também é afeta aos impostos reais, no exercício da própria função fiscal. Sendo assim, “a progressividade das alíquotas, como forma de agravamento do tributo, só caracterizará extrafiscalidade se houver indução de comportamentos visando à consecução da finalidade legítima prestigiada pela norma.” (CARAVELLI, 2015, p. 106)

No que se refere à legitimidade da norma extrafiscal, Caravelli pontua que ela reside, principalmente, nas finalidades buscadas pela norma, considerando se o fim almejado é ou não condizente com o ordenamento jurídico. Ou seja, nas palavras de Palao Taboada, citado pela autora (2015, p. 110) os fins visados pela norma extrafiscal devem ser “constitucionalmente conhecidos e tutelados”.

A eficácia da norma na indução dos comportamentos desejados e a razoabilidade dos critérios escolhidos também são fatores de legitimação da norma extrafiscal, segundo

Caravelli (2015, p. 109). Hugo de Brito Machado traz relevante contribuição para a análise da legitimidade de normas extrafiscais, ao relacionar esse instituto a estudos de economia comportamental (2018, p. 640-659).

Em suma, além de o autor defender a incorporação de outras ciências ao Direito Tributário, ele demonstra que os resultados da norma extrafiscal e a forma como ela interfere no comportamento daqueles que pretende atingir são elementos fundamentais na legitimação dessa norma. E esses elementos não serão considerados, se não houver o diálogo interdisciplinar que aqui se defende.

Para demonstrar seu ponto de vista, Machado (2018, p. 648) menciona exemplos de estudos da economia, no sentido de que, nem sempre, as decisões tomadas pelas pessoas (especialmente os contribuintes nesta análise) serão racionais e calcadas na teoria do custo benefício, persona chamada de *homo economicus*. As pessoas também são movidas por impulsos morais, culturais e emocionais na tomada de suas decisões, de modo que a concessão de prêmios e castigos para induzir ou evitar determinado comportamento (elemento característico da extrafiscalidade) não pode se furtar a considerar esses outros fatores, sob pena de não atingir os efeitos desejados e, até mesmo, alcançar resultados contrários aos pretendidos.

Para comprovar seu raciocínio, Machado (2018, p. 648) traz como exemplo a creche de Haifa, em Israel, que instituiu multas com o intuito de evitar que os pais se atrasassem para buscar seus filhos, reduzindo-se, assim, os custos com funcionários que precisaram permanecer no trabalho fora de seu turno para cuidar das crianças cujos pais se atrasavam.

O efeito da multa, no entanto, foi o oposto. A incidência de atrasos aumentou consideravelmente e a multa instituída se tornou um preço para que a creche ficasse mais tempo com as crianças. Era possível passar do horário estipulado para buscar o filho na instituição, desde que fosse pago o preço imposto para tanto. Significa dizer que, na estipulação de uma norma extrafiscal, não se pode tratar o contribuinte como um ser frio que toma decisões racionalmente, apenas considerando os custos e benefícios nela envolvidos.

É preciso considerar outros aspectos envolvidos na tomada de decisões e de influência na vida do contribuinte e do cidadão, tais como referências culturais, familiares, religiosas, etc. Uma norma extrafiscal que não considere esses fatores corre o risco de se transformar em “tiro pela culatra” e causar efeitos colaterais distantes dos resultados desejados, o que acarreta também sua invalidade no ordenamento jurídico.

O que se pretende deixar claro nesta seção é o entendimento de que, independentemente de ser fiscal ou extrafiscal, a norma tributária deve sempre perseguir a justiça, sendo praticamente impossível isolar o Direito Tributário das demais áreas do conhecimento, sem se ignorar as consequências sociais e econômicas que qualquer incidência fiscal provoca. Nesse sentido, seria ingenuidade acreditar em uma neutralidade tributária absoluta, como demonstram Leite e Lobato (2017, p. 188).

É assim que se defende a ideia de que o Direito Tributário pode ser aplicado em sua instrumentalidade para promover igualdade de gênero, através da ferramenta da extrafiscalidade, influenciando, por exemplo, no mercado de trabalho, para que se alcance igualdade salarial e de cargos e funções. É possível também utilizar os tributos em sua função extrafiscal para induzir comportamentos na divisão sexual do trabalho e reduzir a invisibilização do trabalho doméstico, eminentemente executado por mulheres. No capítulo 4, serão vistos diversos estudos nacionais e internacionais, que relacionam, diretamente, a tributação e a igualdade de gênero.

O que se pretende demonstrar também, neste capítulo, é que é possível promover igualdade entre homens e mulheres até mesmo utilizando a própria função fiscal da norma tributária, que deve ser conformada pelo princípio da capacidade contributiva, da proteção do mínimo existencial e da igualdade. Como ressaltou Caravelli, redistribuição de renda e riqueza é elemento da fiscalidade tributária e também importante ferramenta na efetivação da justiça fiscal.

3.4 Regressividade: Indicadores econômicos e efeitos sobre a sociedade

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) possui um Centro de Política Fiscal e Administrativa, por meio do qual foi elaborada uma série de estudos a respeito dos impactos da tributação sobre a economia e a sociedade como um todo (“*Taxation Working Papers Series*”). Um desses estudos, denominado “*Tax Design for Inclusive Economic Growth*”,⁹ buscou analisar os impactos da política fiscal sobre a igualdade entre os indivíduos.

Neste trabalho, ficou claro que os países da OCDE reconhecem o importante papel que o desenho da política tributária pode e deve desempenhar, não apenas no apoio ao

⁹ Desenho Tributário para Crescimento Econômico Inclusivo, tradução nossa.

desenvolvimento econômico, mas também na redução das desigualdades, especialmente em cenários de desigualdade histórica de renda e riqueza. Nos 30 anos anteriores ao estudo elaborado, a desigualdade de renda aumentou 10% na maioria dos países da OCDE (2016, p. 6).

O estudo também trouxe evidências de que, no longo prazo, o crescimento econômico só se sustenta com níveis ideais de igualdade entre os indivíduos:

Embora seja de comum acordo que algum grau de desigualdade seja necessário para fornecer incentivos para investimento e crescimento econômico (Barro, 2000; Forbes, 2000), existem evidências crescentes de que **altos níveis de desigualdade de renda são prejudiciais ao ritmo e à sustentabilidade do crescimento** (Berg e Ostry, 2011; Ostry, Berg e Tsangarides, 2014; OCDE, 2015b). Berg e Ostry (2011) constatam que **os períodos de crescimento estão fortemente associados a mais igualdade na distribuição de renda. A igualdade de renda pode apoiar o crescimento a longo prazo, garantindo um maior nível de estabilidade política e social, o que é bom para o investimento, mas também incentivando a acumulação de capital humano, pois as condições de saúde e educação dos pobres tendem a ser melhores em uma sociedade mais igualitária.** Maior igualdade de renda também pode aumentar a demanda doméstica e aumentar a acumulação de capital físico (FMI, 2015). Por outro lado, **a desigualdade de renda pode gerar desigualdade de oportunidades, por exemplo, limitando os investimentos em educação.**¹⁰ (OCDE, 2016, p. 5, grifo nosso)

Nesse sentido, o desenho tributário para o crescimento inclusivo é definido como uma política tributária que reconcilia os “*trade-offs*”¹¹ entre eficiência e equidade (OCDE, 2016, p. 5), tendo a política fiscal desempenhado um relevante papel na redução das desigualdades de renda na maioria dos países da OCDE (2016, p. 11).

Segundo o estudo analisado, a maneira mais direta pela qual a política tributária pode ser instrumento de justiça social é restringindo a distribuição da renda disponível, com mecanismos como progressividade do imposto sobre a renda pessoal, diminuição de benefícios fiscais que privilegiam desproporcionalmente os beneficiários de alta renda (como

¹⁰ “While it is commonly agreed that some degree of inequality is necessary to provide incentives for investment and economic growth (Barro, 2000; Forbes, 2000), there is increasing evidence that high levels of income inequality are detrimental to the pace and sustainability of growth (Berg and Ostry, 2011; Ostry, Berg, and Tsangarides, 2014; OECD, 2015b). Berg and Ostry (2011) find that growth spells are robustly associated with more equality in the income distribution. Income equality can support long-term growth by ensuring a greater level of political and social stability, which is good for investment, but also by encouraging the accumulation of human capital as the health and education conditions of the poor tend to be better in a more equal society. Higher income equality may also raise domestic demand and boost physical capital accumulation (IMF, 2015). On the other hand, income inequality may breed inequality of opportunity, for instance by limiting investments in education.”

¹¹ Expressão decorrente da ciência econômica, que representa os conflitos existentes em toda escolha. Uma opção sempre implica abrir mão de outra.

deduções para investimentos em previdência privada e tratamento tributário preferencial de bens imóveis), e tributação de ativos por meio de tributos sobre a riqueza.

Os tributos também podem reduzir mais indiretamente a desigualdade de renda, por exemplo, incentivando a participação de determinados grupos no mercado de trabalho e estimulando os indivíduos a investir em seu capital e habilidades humanas ou limitando a perpetuação da desigualdade de renda entre gerações. Por fim, de maneira mais geral, os tributos aumentam as receitas usadas para financiar políticas públicas de redução das desigualdades (OCDE, 2016, p. 10, 11).

Assim, foram analisadas as formas com que as interações entre os fatores eminentemente tributários e os fatores não fiscais afetam os resultados na busca de eficiência e igualdade. Ou seja, os sistemas tributários não podem ser considerados isoladamente, mas devem ser estudados juntamente com o que a OCDE chama de fatores do sistema não tributário (2016, p. 6), tais como os níveis iniciais de desigualdade e estágio de desenvolvimento de um país, a participação da população no mercado de trabalho, as preferências sociais por redistribuição de renda e a existência de mecanismos de compensação das desigualdades.

O já mencionado estudo realizado pela Oxfam em 2014 identificou a importância que tem a política fiscal para reduzir as desigualdades na América Latina e assim descreveu a atual situação identificada:

A arrecadação de impostos na América Latina e no Caribe é baixa em relação ao seu potencial e não corresponde às grandes necessidades sociais da região. As finanças públicas refletem um modelo social e econômico injusto, que perpetua a concentração do poder e as discriminações, e são solapadas pelas altas taxas de evasão e sonegação fiscais. É necessário que se façam reformas urgentes e corajosas para se alcançar políticas tributárias que ajudem a reduzir as desigualdades enraizadas na região. (Oxfam, 2014, p.1)

Na linha do que foi defendido pela OCDE, o estudo da Oxfam (2014, p. 5) expõe uma ideia de política fiscal como corresponsável por promover o crescimento econômico de determinado país, alinhada com o desenvolvimento social, na busca de atenuar os efeitos nocivos que determinado modelo de crescimento possa causar. Trata-se de uma ideia que abrange tanto as lógicas de arrecadação, quanto o modo como se distribuem os recursos que dela advêm.

Nesse sentido, as escolhas de política fiscal, tomadas em determinado momento e lugar, refletem a vontade política daqueles que tomam as decisões implementadas. Concentrar a tributação sobre o consumo, ou instituir tributação efetiva sobre grandes fortunas, pode culminar efeitos opostos sobre a redução das desigualdades com que lidam especialmente as nações da América do Sul. (Oxfam, 2014, p. 5)

Em dados de desigualdade como um todo, os países da América Latina e do Caribe só perdem para os países da África Subsaariana e alguns do sudeste asiático, apesar de ter havido considerável melhora nos índices analisado, quando da realização do estudo mencionado (Oxfam, 2014, p. 6). Em termos de política fiscal, a gravidade é gritante quando se compara a situação europeia e a que é vivenciada no continente americano:

Fica claro que os sistemas fiscais no conjunto da ALC contribuíram muito pouco para reduzir as inúmeras desigualdades. Segundo informações publicadas pela OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), em 2009, enquanto os impostos e as transferências reduziam a desigualdade de renda em 19 pontos na escala de Gini na Europa, na América Latina essa redução era de apenas 2 pontos. Ou seja, o sistema fiscal na Europa, até certo ponto, cumpre com a sua missão de redistribuição, enquanto se apresenta ineficiente em toda a América Latina. (Oxfam, 2014, p. 7)

Tudo isso se deve, entre outros fatores, ao aspecto altamente regressivo da tributação nos países em desenvolvimento. Embora este não seja propriamente o foco do presente trabalho, possui extrema relevância analisar brevemente os efeitos de uma tributação regressiva concentrada sobre o consumo para se compreender melhor o papel da política fiscal sobre a busca de igualdade e justiça.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em trabalho intitulado Tributação e Equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009, publicado em 2010 trouxe informações relevante sobre o retrato da tributação no Brasil, analisando também os efeitos do perfil regressivo de nossa política fiscal. Apesar do estudo já completar 10 anos, sua importância e contribuição mostra-se ainda presente, dada a manutenção do modelo básico do sistema tributário brasileiro (IPEA, 2010, p. 15).

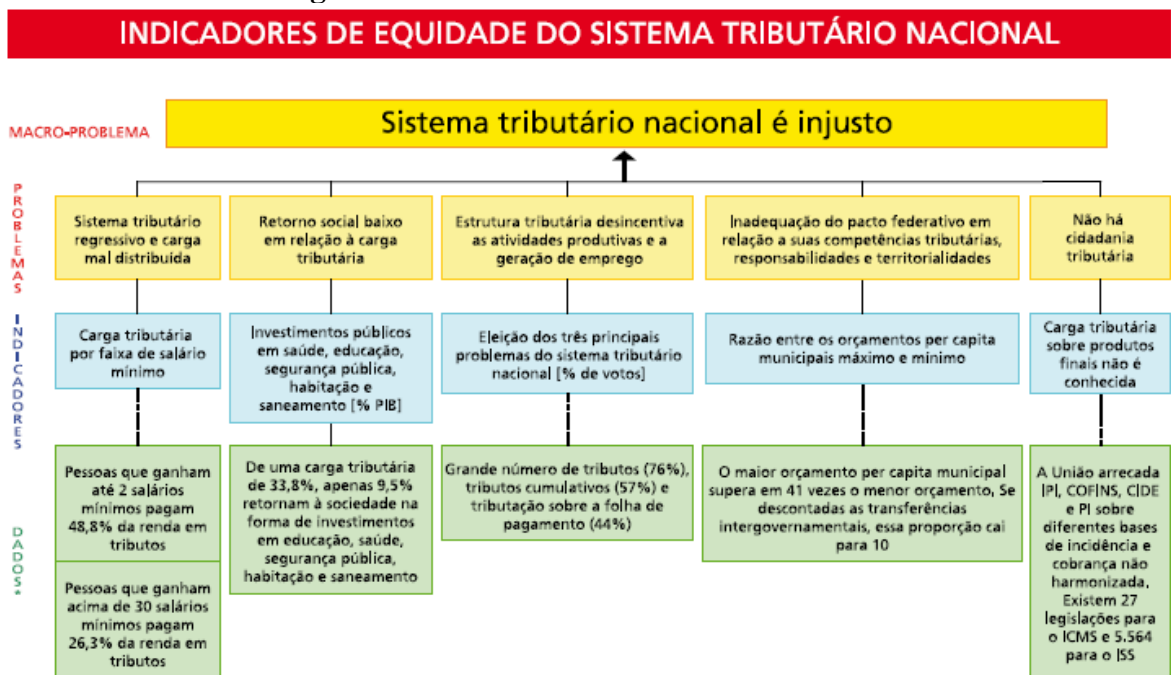
Uma das importantes premissas trazidas pelo trabalho, consideradas como consenso entre especialistas é o fato de que o sistema tributário brasileiro é regressivo e a carga tributária, mal distribuída.

O IPEA (2010, p. 39) esclarece a ideia de regressividade, explicando que se trata de um efeito da concentração de um sistema tributário em tributos sobre produtos e serviços, ou

seja, indiretos, que não atingem diretamente os cidadãos, mas são cobrados ao longo da cadeia produtiva. Tal concentração afeta os consumidores sem distinção alguma, justamente o que provoca essa maior incidência entre as pessoas mais pobres, em comparação com as pessoas mais ricas.

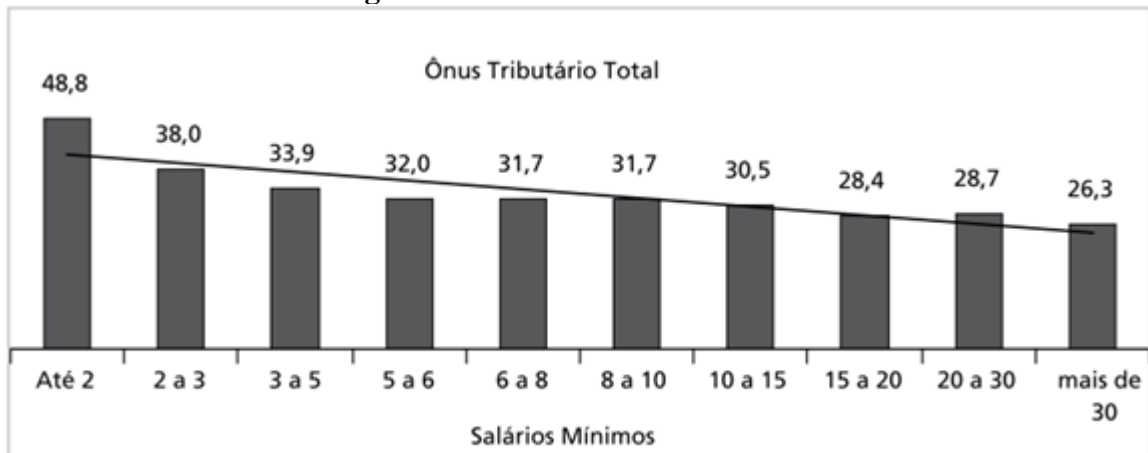
O estudo traz anexos os Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional, elaborados pelo observatório da equidade, da presidência da república. Alguns dos dados lá apresentados, bem como o organograma dos indicadores, merecem destaque a seguir.

Figura 1 – Indicadores do Sistema Tributário



* Ano base de cálculo: 2005. Quando o ano de referência for diferente, estará indicado ao lado do dado.

Fonte: Observatório da Equidade (2009, p. 22)

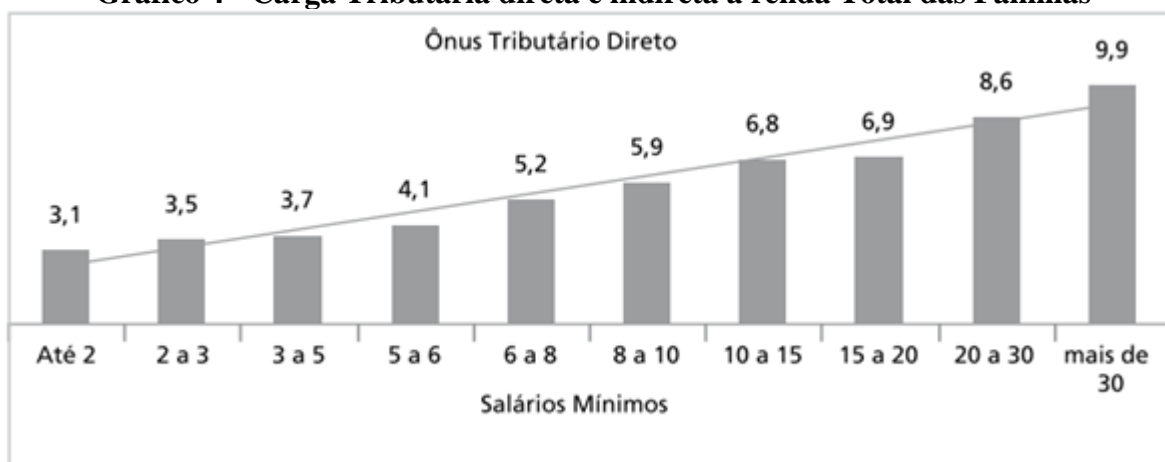
Gráfico 3 - Carga Tributária sobre a renda Total das Famílias

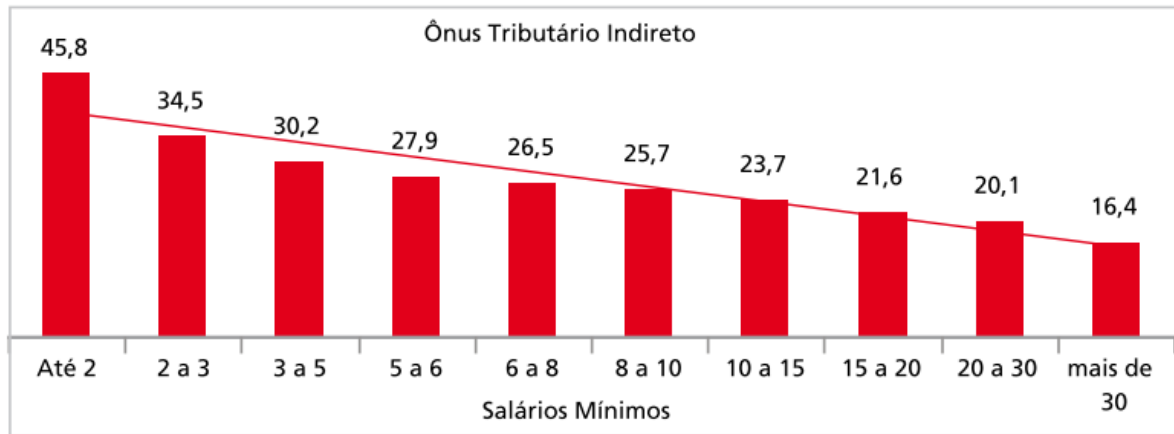
Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Fonte: Observatório da Equidade (2009, p. 23)

Percebe-se claramente e sem muito esforço que a característica regressiva da tributação brasileira, concentrada sobre tributos indiretos, faz com que pessoas mais pobres destinem mais de suas rendas para o pagamento de tributos do que as pessoas mais ricas, além do prejuízo causado à cidadania fiscal, visto que a população em geral não possui conhecimento sobre a carga tributária final dos produtos consumidos.

Tal situação permanece, mesmo se considerando que os tributos diretos têm sua incidência aumentada à medida que a renda cresce, já que esse aumento não compensa o peso dos tributos indiretos sobre as famílias de renda mais baixa. É o que demonstra o gráfico também extraído dos Indicadores do Sistema Tributário:

Gráfico 4 - Carga Tributária direta e indireta a renda Total das Famílias



Fonte: Zockun (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

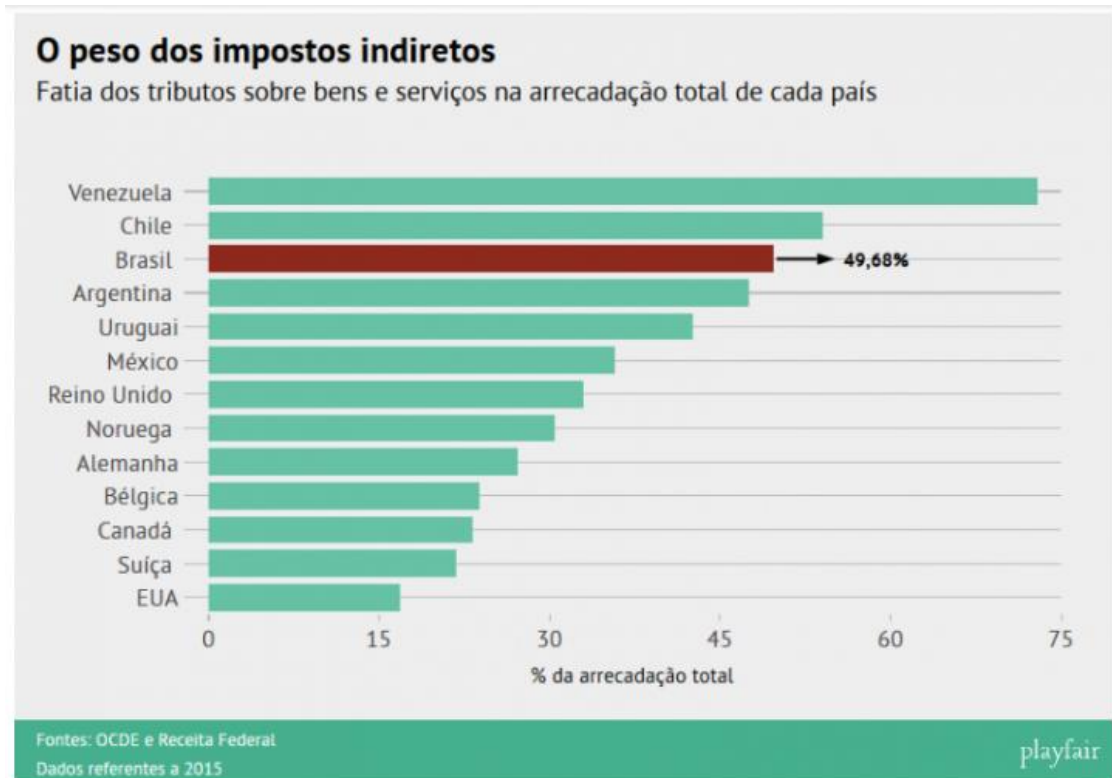
Fonte: Observatório da Equidade (2009, p. 23)

Em análise dos Dados das Contas Nacionais, os Indicadores do Sistema Tributário Nacional revelaram que, em 2005, a carga tributária do país foi de 33,8% do PIB. Os tributos incidentes sobre a produção e as importações de bens e serviços, cobrados de forma indireta e que tendem a onerar mais fortemente as camadas da população de baixa renda, como já se viu, somaram 15,6% do PIB e responderam por 46,1% da carga tributária total (Observatório da Equidade, 2009, p. 25).

Dentre esses tributos, o Observatório (2009, p. 25) destacou o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e sobre Serviços de Telecomunicação de Transporte Interestadual (ICMS), o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e a Contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins). Por outro lado, os impostos sobre a renda e a propriedade, estreitamente relacionados com o princípio da progressividade, como será visto mais à frente, responderam por apenas 24% da carga global ou 8,2% do PIB.

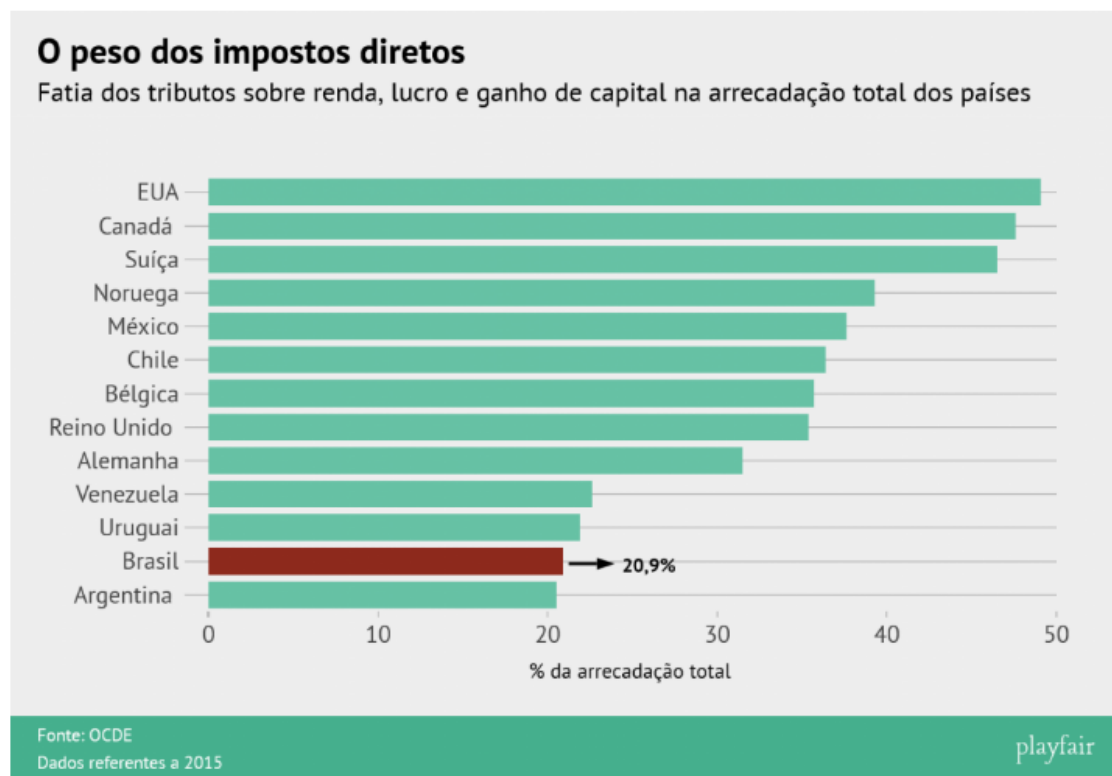
A concentração da arrecadação brasileira sobre tributos indiretos, em detrimento das demais incidências, torna-se exagerada, quando se compara com indicadores médios obtidos pelos países da OCDE. As figuras abaixo demonstram dados mais recentes, organizados em estudo realizado pelo jornal Estado de São Paulo:

Gráfico 5 – Peso dos tributos indiretos no Brasil em relação a países da OCDE



Fonte: Lima, 2017.

Gráfico 6 – Peso dos tributos diretos sobre a renda no Brasil em relação a países da OCDE



Fonte: Lima, 2017.

A preferência pela utilização dos tributos indiretos como base da tributação de um sistema se justifica conveniência política e administrativa, segundo estudo publicado pelo IPEA (2010, p. 40), já que estes seriam “tributos invisíveis”, já que são embutidos no preço final, sem que seja possível aferir com precisão qual é seu peso real sobre aquele preço.

Já os tributos diretos são plenamente conhecidos por todos aqueles que os pagam, assim como ocorre com o imposto de renda, além de serem marcados pela ideia de progressividade, ou seja, maior peso da cobrança para índices maiores de renda e riqueza. Nesse sentido, é politicamente mais difícil instituir maiores cobranças sobre detentores de maiores rendas, assim como administrativamente mais complexo, dado o grau de exigência dos instrumentos fiscalizatórios para se evitar evasão fiscal. É por isso que os países latino-americanos cobram menos impostos diretos do que os países da OCDE, à exceção do México (IPEA, 2010, p. 40).

O estudo destaca, ainda, a visão de alguns economistas no sentido de que uma maior tributação sobre o consumo aumentaria os níveis de crescimento econômico, já que tributar a renda e o patrimônio desestimularia a produtividade, por representarem redução na recompensa pela produção (IPEA, 2010, p. 40). Para esses economistas, a equidade seria buscada por outros meios que não a política fiscal, visto que, dada a dificuldade de tributar a renda, faria sentido países em desenvolvimento sacrificarem a igualdade em favor de mais simplicidade no sistema tributário e de mais capacidade de arrecadação.

A correção das distorções de renda e riqueza seria encargo, portanto, apenas das políticas públicas, o outro lado da arrecadação, no direcionamento do produto arrecadado. Contudo, tal visão é refutada no estudo ora analisado:

Ademais, essa visão desconsidera, ou pelo menos não enfatiza, a dramaticidade da questão distributiva no Brasil e o fato de que o Brasil – pela diversidade de sua estrutura produtiva, o tamanho de sua economia e o relativo desenvolvimento institucional de seus órgãos arrecadatórios – não tem diversos dos problemas estruturais que impedem uma maior progressividade da tributação nos países em desenvolvimento (o que, aliás, explica o fato de o tamanho da carga tributária bruta (CTB) brasileira se aproximar do verificado nos países desenvolvidos em termos relativos). O quanto exatamente se pode aumentar a tributação sobre a renda e o patrimônio no Brasil (a fim de aumentar o peso desta última na CTB e, com isto, melhorar a distribuição de renda do país) é uma questão essencialmente aberta, mas não há dúvidas de que os principais obstáculos a este aumento são políticos, e não o pequeno tamanho ou a elevada concentração setorial da renda nacional (como ocorre em outros países em desenvolvimento). (IPEA, 2010, p. 40)

Estão claros, portanto, o impacto e a importância que tem a política tributária sobre a igualdade e justiça social.

4 TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE DE GÊNERO

4.1 Relação entre Direito Tributário e Desigualdade de Gênero

Se estão comprovados os impactos da tributação sobre a vida em sociedade de um modo geral e até mesmo sobre o comportamento e as escolhas do contribuinte, por mais neutra que procure ser a incidência, não há dúvidas de que o Direito Tributário possui influência direta sobre as desigualdades de gênero, objeto central do presente trabalho.

Os estudos verificados a seguir realizam essa relação de maneira clara e aprofundada, sendo possível perceber os impactos concretos da política fiscal sobre o tema em debate.

4.2 Estudos Internacionais sobre o tema

O primeiro estudo a que se remete nesta seção foi elaborado por Janet Stotsky, que é consultora independente em política fiscal e gênero nos Estados Unidos e foi Diretora Adjunta do Departamento de Política Tributária do Fundo Monetário Internacional. Ela escreveu relevante artigo sobre o tema, chamado Vieses de Gênero nos sistemas fiscais (tradução nossa). Trata-se de trabalho apresentado no Instituto de Estudos Fiscais de Madrid, na Espanha em 2005 e analisa diversos estudos realizados no campo das diferenças de gênero presentes nos sistemas tributários, sugerindo caminhos para se aprofundarem tais estudos.

Antes de expor as principais contribuições de Stotsky para a presente dissertação, um esclarecimento se faz necessário: O termo sesgo, presente no texto original, ora é utilizado como preconceito, desigualdade, ora como simples diferença ou viés em si, como quando a autora tratou das situações em que se justificam tratamento diferenciado. Em nossa tradução, optou-se por utilizar-se o termo viés¹², que deve sempre ser lido de acordo com o contexto, considerando os possíveis significados retromencionados.

Stotsky (2005, p. 1) destaca que a distinção de gênero pode se dar de maneira explícita (com distinções expressas entre homens e mulheres na legislação ou na prática informal) ou implícita (em que as diferenças se dão na forma como o sistema fiscal afeta o bem estar de homens e mulheres). As diferenças explícitas geralmente se encontram no imposto de renda

¹² A palavra sesgo também existe no vocabulário da língua portuguesa e significa torcido, oblíquo.

da pessoa física, enquanto os tributos indiretos podem trazer vieses implícitos a partir de alterações no comportamento econômico e nos padrões de desenvolvimento econômico.

Muito embora os países do mundo tenham se empenhado em eliminar desigualdades de gênero de suas legislações fiscais, inclusive os países em desenvolvimento, muitas diferenças implícitas ou explícitas ainda estão vigentes (STOTSKY, 2005, p. 2). A sequência de argumentos destinados a fundamentar essa afirmação se Stotsky será analisada com mais detalhes no capítulo 6.

Feito este esclarecimento inicial sobre vieses de gênero implícitos e explícitos na tributação, merece destaque o trabalho a seguir, que analisou a questão sob uma ótica mais ampla da política fiscal, abrangendo, inclusive, a outra ponta: o orçamento, a destinação dos recursos arrecadados.

4.2.1 Orçamentos sensíveis a gênero: conceitos

Rebeca Reichmann Tavares, que é a representante da ONU Mulheres para o Brasil e os países do Cone Sul, expõe que o programa Orçamentos Sensíveis a Gênero foi uma iniciativa tomada pela Entidade das Nações Unidas para a Igualdade de Gênero e o Empoderamento das Mulheres - ONU Mulheres, antes UNIFEM a fim de possibilitar a implementação dos compromissos que a maioria dos países latino-americanos vinha assumindo, nacional e internacionalmente, na redução das desigualdades de gênero e no fortalecimento dos mecanismos de defesa dos direitos das mulheres.

Tais compromissos não têm sido respaldados por orçamentos viáveis para a sua concretização através de políticas públicas e o trabalho busca relacioná-las de maneira eficiente e transparente às respectivas dotações orçamentárias, além de trabalhar o empoderamento e a participação das mulheres nas tomadas de decisões.

O programa atua na América Latina desde o ano 2000 e vem apoiando projetos e iniciativas diversas em nove países, entre eles a Argentina, o Brasil e o Uruguai, em diferentes níveis. Investe-se, ainda, na produção de conhecimento e novas ferramentas de intervenção, mas percebeu-se que este material ainda não estava disponível em português.

As organizadoras, portanto, selecionaram alguns textos originalmente escritos em inglês e espanhol, providenciando sua tradução para o português, de modo a apresentar os conceitos fundantes da ideia de se elaborarem Orçamentos Sensíveis a Gênero, tais como

economia feminista, bem viver, política fiscal, uso do tempo e trabalho do cuidado. (ONU Mulheres, p. 12 e 13)

Já na Introdução do trabalho, apresenta-se uma questão que tem sido comum nos debates que viemos travando a respeito do tema: o que pode ter a ver orçamento com questões de gênero? Shirley Villela, uma das organizadoras do trabalho, constata que este tema é pouco discutido no Brasil, mas vem sendo fartamente construído em outros países, em especial na América Latina.

Shirley cita algumas organizações brasileiras que têm produzido conteúdos sobre o tema – tais como CFEMEA, INESC, Coletivo Leila Diniz, SOS Corpo, Fórum Estadual de Reforma Urbana de Pernambuco (FERU-PE), Fórum Brasil do Orçamento, mas esclarece que a intenção do trabalho é apresentar textos que ainda não estavam disponíveis em português, abordando temas pontuais relevantes para a compreensão da relação entre orçamento e gênero.

Estabelece-se, também, a premissa de que o trabalho responderá o que é um orçamento sensível a gênero, mas não trará respostas concretas sobre como esse orçamento deve ser elaborado, dadas as complexidades e diversidades envolvidas na implementação do recorte de gênero nos processos orçamentários:

(...) apesar de a conceituação de orçamentos sensíveis a gênero estar bastante desenvolvida, assim como os conceitos sobre temas correlatos, o “como fazer” é um desafio. Não somente devido à complexidade técnica e política, mas porque os modos de introduzir e implementar o recorte de gênero nos processos orçamentários são muito diversos e dependem de uma série de fatores e variáveis – tais como a legislação, o método de planejamento e de elaboração do orçamento, a vontade política, o alcance geopolítico da atuação, a mobilização da sociedade civil e sua capacidade de monitoramento, dentre outros. Esses fatores, por sua vez, variam conforme o contexto nacional e/ou local, mas também o internacional, visto que as mudanças ocorridas nas agências de cooperação internacional têm acarretado efeitos nesse campo, tema que será explorado por alguns artigos selecionados para esta publicação. (ONU Mulheres, 2012, p. 16)

Para justificar a importância do trabalho e iniciar o esclarecimento sobre o que é um orçamento sensível a gênero, a autora da introdução explica que orçamentos devem buscar modos mais adequados de utilizar os recursos públicos disponíveis em determinado lugar (cidade, estado ou país), de modo a suprir as necessidades das pessoas que vivem ali. Daí surge a reflexão sobre se homens e mulheres possuem as mesmas necessidades, constatando-se, através de análises históricas e culturais, que não.

Diferenças salariais, índices de violência contra as mulheres e ausência ou pouca participação delas nos processos legislativos e decisórios sempre foram entraves ao desenvolvimento pleno da capacidade, autonomia e poder das mulheres perante a sociedade. “Pensar em inserir gênero nesses processos requer uma quebra de paradigma cultural que faz governantes estremeecerem...” (p. 17)

O objetivo dessa incidência é a alocação justa dos recursos necessários à implantação de políticas que criem **condições para que as mulheres exerçam seus direitos de maneira igualitária aos homens**, e também pela exigência de transparência no uso desses que são recursos públicos. (ONU Mulheres, 2012, p. 18)

A introdução ao trabalho também aborda as peculiaridades do ser mulher no contexto social, que não podem ser ignoradas na elaboração de políticas públicas e realização de orçamentos sensíveis a gênero:

É fundamental, por exemplo, que se considere o trabalho reprodutivo, doméstico e de cuidados (com pessoas idosas, enfermas e crianças), executado, principalmente, por mulheres, na hora de desenhar as políticas públicas de educação, trabalho, infraestrutura, saúde, transporte, lazer, cultura, segurança, enfim, em todos os âmbitos da vida, em que as mulheres devem ser consideradas em suas especificidades. **Quando uma creche é criada, ela beneficia não só as crianças, mas, principalmente, libera as mães para o que quer que queiram ou possam fazer, o que lhes possibilita condições mínimas para estudar, capacitar-se, ter um emprego, cuidar de si mesmas. Só nessa frase, tocamos em orçamentos da área de educação, trabalho e emprego, saúde, lazer.** E esse é apenas um exemplo em meio a tantos. Esse é o olhar que insere gênero na gestão pública. (ONU Mulheres, 2012, p. 18-19)

Toda essa transformação do olhar demanda vontade política e capacitação das pessoas envolvidas com orçamento e planejamento local ou nacional. No Brasil, chegou-se a obter avanço relevante com a aprovação do Plano Nacional de Políticas para as Mulheres (PNPM), com apoio da Secretaria Nacional de Políticas para as Mulheres (SPM – criada em 2003), o qual obriga que haja dotação orçamentária para as ações do plano em todos os ministérios, a partir do Plano Plurianual 2008-2011. O último PNPM foi elaborado em 2013, com diretrizes até 2015¹³.

No governo atual, contudo, o PNPM parece ter sido extinto, não sendo possível confirmar sua manutenção nas pesquisas nos sites oficiais. Não se encontram disponíveis para consulta nesses sites nem mesmo as versões anteriores. A Secretaria Nacional de Políticas

¹³ Informação obtida em <http://www.spm.gov.br/4cnpnm/diversos/perguntas-frequentes>

para Mulheres (SNPM), é atualmente vinculada ao Ministério da Mulher, da Família e dos Direitos Humanos e as informações mais detalhadas somente são acessíveis mediante login e senha.

De todo modo, apesar dos avanços antes alcançados, a iniciativa da ONU Mulheres revelou desafios, como a falta de dados desagregados por sexo e outras variáveis e de indicadores de gênero adequados. Neste trabalho, em razão dos objetivos da pesquisa, nos ateremos à análise do capítulo relacionado à política fiscal, denominado *Gastos, tributos e equidade de gênero: uma introdução ao estudo da política fiscal a partir da perspectiva de gênero* (RODRÍGUES, p. 199-232).

A autora deste texto, Corina Rodríguez Enríquez é economista e titular da cadeira de Economia e Gênero da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade de Buenos Aires. Ela trabalha temas de políticas fiscais e sociais, organização do cuidado, poder corporativo e alianças público-privadas e elaborou o presente estudo partindo da premissa de que a política fiscal é uma das principais ferramentas utilizadas pelos governos para pensar a distribuição de recursos em um sistema econômico.

Rodríguez (2008, p. 199) inicia o estudo esclarecendo que

Saber para quem são dirigidas as políticas de gasto público e sobre quem recai o peso dos impostos, determinará a maneira segundo a qual a intervenção pública altera a distribuição de recursos econômicos, estabelecida pelos sistemas de propriedade e funcionamento dos mercados.

De início já se observa o alinhamento de uma das questões iniciais da pesquisa com o mote da análise feita pela autora, no sentido de investigar se o tributo pode ser coadjuvante de políticas públicas destinadas à redução das desigualdades de gênero.

Para a compreensão do estudo, é preciso conhecer o olhar lançado pela Economia Feminista, que pretende integrar a dimensão de gênero à análise econômica, sendo necessário compreender o funcionamento do sistema considerando as relações de gênero sobre as quais se sustenta, sendo que essa dinâmica auxilia na compreensão da situação de subordinação econômica das mulheres.

A primeira seção do estudo compreende as políticas macroeconômicas e Corina menciona o trabalho de Elson e Cagatay (2000), que “enfatizaram que as políticas macroeconômicas não são, como poderiam parecer, isentas em termos de gênero.” (RODRÍGUEZ, 2008, p. 200).

A autora, então, desvela três distorções de gênero decorrentes dessa ausência de neutralidade, supostamente pretendida pelas políticas macroeconômicas relacionadas ao marco do Consenso de Washington:

- a) Distorção recessiva: “os governos nacionais perderam a capacidade de enfrentar efetivamente processos econômicos recessivos devido ao tipo de políticas macroeconômicas que se veem obrigados a adotar, a fim de atrair e reter capital em curto prazo.” (RODRÍGUEZ, 2008, p. 201). Mulheres são mais vulneráveis à perda de empregos formais e têm maior responsabilidade no amortecimento dos efeitos das recessões no meio doméstico;
- b) Distorção do provedor masculino: as políticas de pleno emprego partem da premissa de que os salários masculinos, em grande parte, são responsáveis por satisfazer as necessidades dos dependentes. “Os enfoques de política macroeconômica que confiam apenas ou principalmente no pleno emprego para alcançar os objetivos sociais, como a distribuição igualitária dos rendimentos e a eliminação da pobreza, padecem da distorsão do provedor masculino.” (RODRÍGUEZ, 2008, p. 201)
- c) Distorção de mercantilização: os benefícios sociais relacionados ao Estado de Bem Estar Social vêm sendo substituídos por prestações sociais individualizadas de mercado. “Para quem não pode, com seus próprios meios, acessar estas prestações sociais, restam como alternativas a pobreza e a sobrecarga de trabalho.” (RODRÍGUEZ, 2008, p. 201) Isso tem impactos pesados especialmente sobre a organização da reprodução social e sobre o trabalho de cuidado não remunerado, sobre os quais esta economia se constrói.

É preciso então atentar para a divisão sexual do trabalho. Neste ponto, são trazidas informações já conhecidas nesta pesquisa, no sentido de que, muito embora as mulheres tenham ampliado consideravelmente sua participação no mercado de trabalho remunerado, os homens não assumiram de modo proporcional sua parcela de responsabilidade no trabalho doméstico, ou de cuidado, causando uma sobrecarga, redução da qualidade de vida e desvantagem na crescente inserção da mulher do cenário econômico monetizado.

Neste ponto, mais uma vez, se volta a um dos problemas postos pela pesquisa em curso: “determinada medida de Política Fiscal reduz, incrementa ou deixa sem mudanças a desigualdade de gênero?” (RODRÍGUES, 2008, p. 203)

Na sequência, passa-se à análise dos Orçamentos Sensíveis a Gênero, cuja base metodológica baseada nos trabalhos de Budlender e Sharp (1998) e Elson (1998) questionam:

“i) se os orçamentos públicos refletem, em sua composição, em termos de magnitude, o interesse em promover políticas públicas que impactem positivamente a igualdade de gênero; ii) se as características das políticas de gasto público geradas impactam positivamente a igualdade de gênero; **iii) se os processos que envolvem o desenho, implementação, monitoramento e avaliação das políticas de gasto público incluem a visão das mulheres e a dos homens, sujeitos dessas políticas;** iv) se as características das políticas macroeconômicas, nas quais se enquadram e sustentam as políticas de gasto público, têm impactos positivos sobre a igualdade de gênero.” (RODRÍGUES, 2008, p. 203)

Destacou-se o trecho acima porque, em certa medida, a leitura do trabalho causa um receio do discurso, que pode parecer dotado do desejo de supremacia feminina travestida de busca da igualdade. Acontece que o objetivo é justamente o alcance dessa igualdade através de políticas públicas que reduzam ou neutralizem a posição desvantajosa das mulheres no cenário econômico e social, através da inclusão igualitária da visão de homens e mulheres em um debate/cenário decisório claramente dominado por homens.

No que se refere à dimensão quantitativa dos orçamentos, recorre-se à perspectiva dos **Orçamentos Etiquetados**, que classificam os gastos públicos em três categorias:

“(i) Gastos etiquetados para mulheres: é o conjunto de gastos públicos especificamente orientados a satisfazer necessidades particulares das mulheres. Por exemplo: programas de saúde para mulheres, programas de erradicação da violência doméstica, programas para mulheres com crianças pequenas, programas para promover o desenvolvimento de atividades produtivas das mulheres etc.
 (ii) Gastos destinados a promover oportunidades igualitárias no emprego público: trata-se do gasto destinado a garantir igualdade de oportunidades no emprego público a homens e mulheres. Por exemplo: serviços de creche para mães e pais trabalhadores, capacitação para empregadas e empregados administrativos que possuem baixos níveis de qualificação (ocupação em que predominam as mulheres), licenças para acompanhar parentes etc.
 (iii) Gastos gerais: contemplam o resto dos gastos públicos que não se incluem nas categorias anteriores, que têm como objetivo oferecer bens e serviços ao conjunto da comunidade. Esta categoria costuma compreender a maior parte dos gastos públicos.” (RODRÍGUES, 2008, p. 204)

Surge também a classificação da própria autora em outro momento (2007) em gastos com potencialidade explícita em termos de igualdade de gênero, que são aqueles que, embora

não estejam diretamente etiquetados para este fim, podem causar impactos positivos na desigualdade de gênero (RODRÍGUES, 2008, p. 205).

Ainda a respeito da dimensão quantitativa do estudo, Corina destaca que a ferramenta que analisa a incidência do gasto público por sexo, que estima a participação dos benefícios de acordo com o sexo, encontrando-se a razão entre o custo unitário e as unidades utilizadas.

“Esta ferramenta permite não apenas conhecer a quem, em termos de sexo, estão dirigidos os gastos públicos, mas também quem pode ser afetado por um recorte ou uma ampliação do gasto e em que sentido.” (RODRÍGUES, 2008, p. 206)

São três etapas de análises nesta ferramenta:

- a) Determinação do gasto líquido realizado que chega às pessoas;
- b) Estabelecimento da distribuição desses recursos entre homens e mulheres – caso dos benefícios individuais;
- c) Estabelecimento da distribuição de benefício ou recursos nos lares, para os casos que possuem essa dimensão.

Essas análises distributivas do gasto público em diversos estratos econômicos não são novos, mas a autora propõe a classificação dos lares de acordo com características que incorporam a visão de gênero. “Por exemplo: segundo o sexo do/da chefe do lar; segundo a composição do lar; segundo a presença de crianças menores ou adultos maiores; segundo a inserção trabalhista dos membros adultos; segundo taxa de dependência.” (RODRÍGUES, 2008, p. 207)

Conforme demonstrado no capítulo 2, as análises quantitativas realizadas pelo IPEA no Brasil nos últimos anos, percebe-se claramente este viés, para se analisarem as perspectivas de gênero e raça. A Autora constata que essa abordagem quantitativa demonstra a pouca prioridade que é dada à perspectiva de gênero na maior parte dos orçamentos estudados e pode ser útil no diagnóstico dos cenários e na busca por maior igualdade.

Tal ferramenta, contudo, deve ser complementada por outras e natureza qualitativa, porque, mesmo gastos etiquetados para mulheres podem servir apenas para manter os papéis tradicionais de gênero, tais como benefícios condicionados à responsabilidade principal ou única da mulher com os cuidados com filhos. O contrário também pode ocorrer (gastos não

etiquetados para mulheres impactarem positivamente na questão – potencialidade explícita), como é o caso de educação sexual nas escolas.

Para aprofundamento da análise dos orçamentos nesse sentido, a autora propõe algumas perguntas-guia:

- Qual e como é a participação de mulheres e homens no desenho da ação política? **Consideram-se suas necessidades específicas, sua heterogeneidade e diversidade de situações?**
- Qual é a participação relativa de homens e mulheres como beneficiários/beneficiárias da ação política? Quais são as características dos lares nos quais convivem?
- A ação política contempla as compatibilidades/incompatibilidades com as responsabilidades domésticas dos beneficiários e beneficiárias?
- **A ação política está contribuindo para envolver os homens nas tarefas de cuidado?**
- Estão sendo potencializadas as possibilidades da ação política para prover serviços de cuidado dos lares?
- A ação política promoveu a inserção das mulheres no emprego? Em que condições? **Contemplou, simultaneamente, a tensão com as responsabilidades de cuidado?**
- A ação política contribuiu para a inserção das mulheres em atividades não tradicionalmente femininas? A ação política contribuiu para a inserção de homens em atividades não tradicionalmente masculinas?
- A ação política melhorou as capacidades das mulheres? Permitiu-lhes processos de conclusão educacional? Dotou-as de conhecimentos vinculados com cargos específicos?
- A ação política promoveu uma mudança fundamental em nível de autonomia (econômica e política) das mulheres? Aprofundou seu conhecimento sobre seus direitos? Gerou mecanismos para melhorar o nível de independência econômica das mulheres?
- A ação política contribuiu para fortalecer as redes comunitárias?
- Todo o material envolvido na ação política utilizou uma linguagem não sexista?
- Gerou-se, ao longo de todo o processo de intervenção de política, informação relevante desagregada por sexo, que contemple dados relevantes para a explicação das relações de gênero envolvidas? (RODRÍGUES, 2008, p. 208-209, grifo nosso)

Dada a importância de se observar a divisão sexual do trabalho e a economia do cuidado, outra ferramenta utilizada é a análise, por sexo, do impacto do gasto público sobre o uso do tempo das pessoas, quantificando o custo do tempo expendido em atividades não remuneradas e identificando a sua contribuição para o sistema econômico como um todo.

Outro importante elemento na construção e avaliação de Orçamentos Sensíveis a Gênero é a participação efetiva de homens e mulheres na construção das políticas e elas destinadas e no controle de sua execução. Isso se percebe bastante escasso e dificultado nos países com sistemática de representação legislativa, como a Argentina e o Brasil, mas tem sido sutilmente implementado através de orçamentos participativos, por exemplo.

Nesse sentido, propõe-se a ferramenta de análise dos gastos públicos da perspectiva dos beneficiários e beneficiárias, dando voz aos usuários, que explicitarão o impacto de gênero a partir das próprias experiências. (RODRÍGUES, 2008, p. 211)

Finalizando as definições e características dos Orçamentos Sensíveis a Gênero, a Autora sintetiza o que ela chama de dimensões-chave para o olhar que deve ser lançado: “desagregação por sexo dos agentes econômicos envolvidos, participação econômica de homens e mulheres, a divisão sexual do trabalho, o trabalho de cuidado não remunerado e a distribuição de recursos nos lares.” (RODRÍGUES, 2008, p. 212)

Em seguida, Corina se dedica a demonstrar estudo de gasto público com foco na igualdade de gênero realizado por ela em 2007 na Argentina. Ela explicita que a análise quantitativa do gasto público previsto no Orçamento 2007 da Administração Nacional Argentina concluiu pouca incidência de gastos etiquetados, mas um relevante índice dos gastos potencialmente favoráveis à igualdade de gênero, conforme demonstrado no quadro abaixo: (RODRÍGUES, 2008, p. 213)

Quadro 1 – Argentina – Orçamento 2007

QUADRO 1		
Argentina - Orçamento 2007		
	Total em \$	Porcentagem do gasto total
Gasto público total	142.641.212.962	100,00
Gasto etiquetado	297.359.654	0,21
Gasto em emprego público igualitário	-	-
Gastos gerais	142.343.853.308	99,79
Gasto com potencialidade de igualdade de gênero	53.080.698.768	37,21
Restante de gastos gerais	89.263.154.540	62,58

Fonte: Rodrigues Enriquez, 2007.

Fonte: Rodrigues, 2008, p. 213

Em relação aos gastos etiquetados, estes estão constituídos por apenas cinco programas: i) formulação e implementação de Políticas Públicas para a Mulher, na área do Conselho Nacional da Mulher; ii) desenvolvimento da saúde sexual e da procriação responsável, no Ministério da Saúde; iii) Programa de Capacitação da Mulher Camponesa, na Secretaria da Agricultura; **iv) Programa de Atendimento à Mãe e às Crianças, no Ministério da Saúde;** v) construção de consultórios externos de ginecologia para o pessoal policial, dentro do Ministério do Interior. (RODRÍGUES, 2008, p. 214, grifo nosso)

Contudo, a autora constata que 90% do gasto etiquetado é destinado ao Programa de Atendimento à Mãe e às Crianças, através de serviços básicos para a saúde e provisão de leite para crianças pequenas. A autora reconhece a importância de o Estado garantir saúde de

qualidade para a população, mas destaca que este é um benefício que reforça os papéis de gênero tradicionais, considerando a mulher exclusivamente em seu papel de mãe e como principal responsável pelos cuidados dos filhos.

Já sobre os gastos gerais potencialmente positivos para a questão em análise, destaca-se:

As suposições subjacentes à adoção destes critérios contemplam: i) que toda melhoria nas condições de trabalho, nos setores onde as mulheres representam a maior parte da força de trabalho, é positiva para as mulheres; ii) que as melhorias nas condições de moradia e habitação, e na situação da população dependente, são positivas para as mulheres, na medida em que aliviam suas responsabilidades de cuidado ou a carga destas responsabilidades; iii) que toda ação que promova efetivamente a inserção no emprego pode ser benéfica quando alcançar beneficiárias mulheres e permitir dotá-las de maior autonomia neste sentido; iv) que as políticas sociais e os programas de manutenção da renda podem favorecer a situação das mulheres pobres. Desde já, a verificação de todas estas suposições na prática dependerá efetivamente das características que adotem os programas. (RODRÍGUES, 2008, p. 215)

Numa análise quantitativa por sexo, a Autora verificou os dados de previdência social, dada sua relevância no gasto público nacional e a potencialidade para impactar positivamente na redução das desigualdades de gênero.

Como se observa, a incidência do gasto com previdência social é proporcionalmente maior para as mulheres que para os homens, tendo a participação relativa, inclusive, crescido no quinquênio. **A principal razão para esta circunstância é que existem mais beneficiárias que beneficiários, e, mesmo quando sua renda média é menor, a diferença quantitativa em quantidade de beneficiárias mais que compensa a diferença em nível dos rendimentos.** Cabe destacar que as mulheres são majoritariamente pensionistas. (RODRÍGUES, 2008, p. 217, grifo nosso)

Quadro 2 – Argentina – Incidência do Gasto com Previdência Social por Sexo

QUADRO 2

Argentina – Incidência do Gasto com Previdência Social por Sexo		
QUANTIDADE DE BENEFICIÁRIOS		
Ano	Homens	Mulheres
2000	1.160.146	1.940.915
2001	1.143.110	1.930.321
2002	1.105.924	1.913.346
2003	1.098.098	1.882.321
2004	1.061.490	1.859.708
Incidência do Gasto (em milhões de \$)		
2000	8.155,3	9.528,5
2001	7.894,1	9.309,7
2002	5.124,8	6.192,0
2003	5.075,9	6.076,5
2004	5.377,0	6.579,0
Incidência do Gasto (participação em %)		
2000	46,12	53,88
2001	45,89	54,11
2002	45,28	54,72
2003	45,51	54,49
2004	44,97	55,03

Fonte: Rodríguez Enríquez, 2007.

Fonte: Rodrigues, 2008, p. 213

Ela também explicita que os resultados da análise não devem gerar uma falsa sensação de que os impactos sobre a situação de gênero são maiores do que os reais, visto que, em grande medida, os benefícios previdenciários para mulheres são derivados de homens (pensão por morte do marido); as mulheres têm menos acesso a empregos formais e, portanto, rendas previdenciárias mais baixas; os sistemas previdenciários não consideram as dificuldades de conciliação da vida trabalhista das mulheres com suas predominantes responsabilidades de cuidado.

Analisando, por fim, dois programas de concessão de renda condicionada, a Autora identificou um impacto positivo, na medida em que um deles exigia uma contraprestação trabalhista, ou seja, ativou ainda mais a participação de mulheres no mercado de trabalho. No entanto, essa participação se reforçou em funções tipicamente femininas, com baixas remunerações, reforçando o *status quo*, e reduzindo qualidade de vida com a necessidade de conciliar mais tarefas com sobrecarga (RODRÍGUES, 2008, p. 219)

Corina cita, ainda, o Orçamento Participativo da Cidade de Rosário, em que se incentivou a formação de conselhos paritários de homens e mulheres para a discussão de temas relevantes para a população, criaram-se espaços de creches para deixar as mães mais livres para debater e incrementou-se a participação feminina nos espaços de tomadas de decisão. (RODRÍGUES, 2008, p. 221)

Em síntese, na experiência da Cidade de Rosário, verifica-se que a ação simultânea de incorporação das mulheres ao processo, assim como sua capacitação em temas específicos, permitiu um avanço de sua parte em identificar e exigir a atenção de suas demandas e necessidades, obtendo uma melhoria em sua qualidade de vida.

Após analisar as questões de orçamento, a autora desenvolve suas ideias sobre o sistema tributário e a igualdade de gênero. Com relação aos tributos indiretos, Rodríguez (2008, p. 226) afirma que dificilmente são encontradas distorções explícitas, sendo mais encontradas distorções implícitas no uso de isenções e benefícios para determinados tipos de consumo que afetam diferentemente homens e mulheres.

Neste ponto, cabe um parêntesis: um dos estudos nacionais feitos sobre o tema, denominado Tributação e Gênero (PISCITELLI, et al, 2019), apontou diversas formas com que os tributos podem conter vieses de gênero que podem ser considerados até mesmo explícitos. É o caso do absorvente íntimo feminino, que, no Canadá, teve a incidência tributária abolida, enquanto o Brasil é um dos países que mais tributam o item.

Com essa visão a respeito dos tributos indiretos e seus vieses de gênero, Rodríguez inicia a seção demonstrando que esta avaliação é mais complexa do que aquela empreendida na tributação sobre rendimentos pessoais, que será explorada mais adiante, em razão de as decisões de consumo dos lares serem difíceis de captar.

A resposta dada para esta dificuldade vem da presunção de que as negociações domésticas resultam em decisões de relações de gênero dominantes. “Se tais relações pudessem ser explicitadas, seria notório que existem padrões de consumo associados com modelos de tomadas de decisão mais igualitárias em termos de gênero, e outros que, contrariamente, consolidam padrões tradicionais os quais relegam a autonomia das mulheres.” (RODRÍGUES, 2008, p. 226)

Neste ponto, a autora exemplifica a pouca elasticidade econômica causada pelo aumento da tributação sobre cigarro e álcool, que seriam bens majoritariamente consumidos por homens. Ela defende que um aumento na tributação sobre esses itens poderia causar um

reflexo de maior disponibilidade de renda para os bens de consumo majoritariamente administrados por mulheres, se a elasticidade não fosse tão curta. Ou seja, uma política fiscal desta ordem não traria grandes impactos sobre a redução da desigualdade de gênero.

O ponto é a necessidade de se verificar os processos de tomada de decisão no interior dos lares, que se torna difícil dado o restrito acesso a esse tipo de informação.

O caso mais habitual é estudar o impacto diferencial de impostos sobre lares biparentais com apenas um recebedor de rendimentos (comumente, o homem) em comparação com lares com dois recebedores (ambos os cônjuges). A pressuposição, do ponto de vista da igualdade de gênero, é que, nos lares onde as mulheres contam com rendimentos próprios, os processos de tomada de decisão podem ser mais igualitários. (RODRÍGUES, 2008, p. 228)

A Autora ressalta que implementar uma igualdade de gêneros dentro da política fiscal não significa defender a necessidade de que os homens contribuam mais, na medida em que auferem mais rendimentos tributáveis, (RODRÍGUES, 2008, p. 228). Essa afirmação chega a soar como desnecessária ou óbvia, mas dada a resistência que há a respeito do debate, questões aparentemente óbvias precisam ser ditas. Tal situação é uma realidade já vigente e quase óbvia, diante da constatação de que os homens auferem a maior parte dos rendimentos tributáveis. Isso não é elemento denotativo de desigualdade de gênero de origem fiscal.

Ao fim da seção, Corina traz a análise já conhecida sobre a importância de se desonerarem bens de consumo básico, considerando que “as mulheres, na evidência internacional, aparece sobrerrepresentadas em lares de menores rendimentos.” (RODRÍGUES, 2008, p. 228)

Na última seção, a Autora aplica, por analogia, o mesmo raciocínio desenvolvido para os tributos sobre o consumo, considerando as reais possibilidades de os tributos sobre as empresas ou comércio exterior serem repassados ao consumidor final. Adicionalmente, inclui-se a análise sobre os impactos nos setores produtivos relacionados, que empregam desproporcionalmente homens e mulheres.

“Por exemplo, sendo o setor têxtil um ramo de atividade com sobrerrepresentação de emprego feminino, uma baixa nas taxas de importação de produtos têxteis pode ter um impacto negativo no emprego das mulheres. Da mesma forma, pode ser avaliada em que medida uma mudança no sistema tributário pode promover o investimento e a produção em determinado setor que favoreça a promoção do emprego feminino.” (RODRÍGUES, 2008, p. 230)

Por fim, a autora retoma as obviedades que devem ser afastadas na análise, destacando que a análise de política tributária implica, simplesmente, tornar visíveis situações que

impliquem tratamentos explicitamente discriminatórios em função de gênero, ou que, implicitamente, castiguem em maior medida a participação econômica das mulheres em relação aos homens.

4.3 Estudos Nacionais sobre o tema

Como já mencionado, a doutrina tradicional do Direito Tributário no Brasil não se envolveu em construir material relevante sobre o tema aqui desenvolvido.

Ainda assim, não se pode deixar de identificar os poucos estudos produzidos no Brasil, que fugiram a essa tendência central e dominadora, para olhar também em direção a questões que, embora não sejam diretamente rentáveis, podem contribuir para uma transformação social capaz de girar a economia de modo relevante, além de cumprir preceitos constitucionais de igualdade e justiça.

Sobre o tema, Mazzardo e Aquino (2014), acadêmicas de Direito do Estado do Rio Grande do Sul, discorrem de maneira simples e direta:

Na mesma perspectiva, as políticas fiscais podem ser implementadas de modo que possibilitem o desenvolvimento do Estado, tanto no seu caráter econômico, como político e social, buscando, acima de tudo, retificar as desigualdades. Assim, elas integram as políticas governamentais que tenham esses princípios. Ademais, é pertinente destacar que, **diante de um Estado Social, as políticas tributárias não podem ser vistas apenas como um mecanismo de receita do Estado, mas a sua função maior é justamente garantir que o poder público exerça adequadamente suas funções**, nas mais diversas áreas, garantindo o bem-estar social de seus cidadãos. (destaque nosso)

Um dos estudos brasileiros mais completos sobre o tema é das economistas Lena Lavinias e Sulamis Dain (LAVINAS; DAIN, 2005). Em seu trabalho de 2005, o objetivo das autoras foi o de introduzir o gênero no redesenho do sistema previdenciário, tributário e assistencial brasileiro de modo a reduzir os diferenciais de gênero e aumentar a igualdade entre os sexos.

As autoras partem da constatação de que as inegáveis conquistas das mulheres nas últimas décadas transformaram as próprias mulheres, removeram da legislação trabalhista entraves formais à sua participação no mercado de trabalho, mas não foram capazes de reformular ou redesenhar políticas sociais de base como a tributação. Evidência disso é que, nas diversas iniciativas recentes de amplas reformas tributárias (todas elas sem sucesso),

questões relativas a gênero não foram sequer cogitadas, como se a neutralidade dos efeitos da incidência tributária entre os gêneros fosse um axioma.

Em termos concretos, as principais propostas das autoras relativas ao direito tributário e financeiro são as seguintes:

- a) no âmbito da legislação do Fundo de Participação dos Estados e Municípios, introduzir nos critérios de rateio normas destinadas a incentivar os Estados e Municípios a oferecerem equipamentos e serviços urbanos que diminuam as diferenças da capacidade de competição entre os gêneros no mercado de trabalho, assumindo o cuidado integral dos filhos menores (creche, pré-escola) e a atenção às pessoas inativas idosas ou com necessidades especiais (centros de convivência);
- b) no âmbito da legislação do imposto sobre a renda, permitir a dedução com gastos relativos a creches e à educação infantil, bem como criar deduções específicas e adicionais para mulheres chefes de família;
- c) no âmbito da tributação indireta, desonerar completamente do ICMS uma lista de produtos e serviços indispensáveis à elevação do bem-estar das camadas de menor renda.

Em 2013, os professores do Programa de Pós-Graduação em Política Social da Universidade de Brasília Evilasio Salvador e Silvia Yannoulas (2013) publicaram o artigo *Orçamento e Financiamento de Políticas Públicas: Questões de Gênero e Raça*, que foram analisadas, além da escassez de estudos sobre o tema no Brasil, a influência dos tributos, que pesa mais sobre as mulheres negras, segundo o estudo.

Neste ano de 2019, foi lançado em São Paulo o movimento *Women in Tax*, fundado, dentre outras, pelas Professoras Tathiane Piscitelli (FGV-SP) e Raquel Preto (OAB-SP). O lançamento do movimento foi marcado pela publicação de artigo, em que foram analisados diversos pontos abordados pela presente pesquisa, além de outros que não são objeto da análise, mas que precisam ser pontuados.

Um desses temas é a discussão que existe em torno do *pink tax*, que, na verdade, se refere a um fenômeno de mercado, no qual os produtos femininos possuem preços mais altos do que os similares masculinos. Essa diferença, por óbvio, onera mais fortemente as mulheres

e é uma questão que vem sendo combatida internacionalmente, segundo as autoras (PISCITELLI, et al, 2019).

Além disso, as autoras abordam a influência da tributação incidente sobre produtos tipicamente femininos, usados apenas, ou predominantemente por mulheres. Trata-se do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre produtos como absorventes higiênicos, maquiagem e bombas de amamentação. As autoras argumentam que tais itens deveriam ter tributação reduzida, ou mesmo isenção, para que o consumo feminino não restasse prejudicado frente ao consumo masculino (PISCITELLI, et al, 2019).

Merece destaque, ainda, o trabalho encabeçado pela Professora Maria Stela Campos da Silva, no Grupo de Pesquisa Federalismo, Renúncia de Receita, Responsabilidade Tributária e Direitos Humanos (PETRIDH), da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Pará. Em 2017, a professora, juntamente com as estudantes Carolina de Souza Ricardino e Hamanda de Nazaré Freitas Matos apresentaram trabalho na XXII Conferência Nacional da Advocacia Brasileira, promovido pela Ordem dos Advogados do Brasil, no Pará.

No Banner apresentado, foi exposta a pesquisa intitulada *Tributação e Direitos Humanos: Uma alternativa do Imposto de Renda para a tributação de gênero*, em que as pesquisadoras propuseram um abatimento da base de cálculo do IRPF de pagamentos realizados pelo empregador em benefício das funcionárias,

declaradas no imposto de renda para finalidades de saúde e educação. Esta proposta se dirige especialmente aos empregadores de empregadas domésticas e será melhor analisada no final do trabalho.

Por fim, vale destacar o Projeto de Lei 5961/16, que tramita na Câmara dos Deputados Federais e concede incentivo fiscal às empresas que contratarem mulheres chefes de família, entendidas pelo texto como as “trabalhadoras sem cônjuge ou companheiro, com filhos sob sua dependência econômica, cuja renda familiar per capita seja igual ou inferior a meio salário mínimo.” (JÚNIOR, 2016)

A ideia do deputado Rubens Pereira Júnior, autor da proposta, é a dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) dos valores pagos a título de remuneração e dos respectivos tributos incidentes, relacionados à contratação dessas mulheres, limitada a 15% do valor devido pelas empresas que apuram o IRPJ com base no Lucro Real. Outro requisito previsto pelo projeto de lei é que tais contratações representem um aumento líquido no

número de empregados na empresa, não apenas substituição de pessoal. Lembra-se que, em regra, a folha de salários já é deduzida da base de cálculo do IRPJ.

Percebe-se aqui uma clara possibilidade de utilização do IRPJ com efeitos de extrafiscalidade, utilizando-se o método de dedução do imposto para incentivar as empresas a contratarem mais mulheres que possuem alta dificuldade de inserção e manutenção no mercado de trabalho, como se verificou no capítulo 2.

Deve ser mencionado, ainda, o X Congresso da Associação Brasileira de Sociologia do Direito (ABRASD), que ocorreu nos dias 16, 17 e 18 de outubro, nas Faculdades de Direito da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Nesse congresso, o Grupo de Pesquisa 24, denominado *Justiça Fiscal e Gênero*, foi coordenado pelas Professoras Doutoras Luciana Grassano de Gouvêa Mélo (UFPE) e Ana Pontes (UFRPE), bem como pelo Professor Doutor orientador desta pesquisa, Marciano Seabra de Godoi, e dedicou-se a discutir o assunto em dois dias de produtivos debates, cujas participações merecem destaque:

- a) POLITICA FISCAL BRASILEIRA E O ACESSO A EDUCAÇÃO: A EFETIVAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL DA MULHER A EDUCAÇÃO
 - Maria Ivanúcia Erminio e Renata Gonçalves Perman
- b) A TRIBUTAÇÃO E A IGUALDADE DE GÊNERO: POR UMA JUSTIÇA FISCAL
 - Cecília Monte e Amanda Gabriela Gomes de Lima
- c) A CONSTITUCIONALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO AÇÃO AFIRMATIVA
 - Aline Santana Alves
- d) REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E DESIGUALDADE DE GÊNERO E RAÇA
 - Danielle Victor Ambrosano
- e) POLÍTICA FISCAL, DIVISÃO SEXUAL DO TRABALHO E DESIGUALDADE DE GÊNERO
 - Isabelle Resende Alves Rocha
- f) NO TAXATION WITHOUT WOMEN REPRESENTATION”: A REFORMA TRIBUTÁRIA SO A PERSPECTIVA DA DESIGUALDADE DE G NERO
 - Maria Raquel Firmino Ramos

- g) REFLEXOS DO MACHISMO ESTRUTURAL SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS: UM RECORTE DA INJUSTIÇA FISCAL SOB A PERSPECTIVA DE GÊNERO
 - Caroline Barbosa Bezerra Nunes
- h) O PODER DE TRIBUTAR É O PODER DE DESTRUIR?
 - Marianne Paxos Santos
- i) A JUSTIÇA FISCAL NO ENFRENTAMENTO À DESIGUALDADE NA DISTRIBUIÇÃO DE PROPRIEDADES RURAIS ENTRE GÊNEROS
 - Fabiana Augusta de Araújo Pereira
- j) GÊNERO COMO IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL DE EQUIDADE FISCAL
 - Wellington Cabral Saraiva
- k) COMO O SISTEMA TRIBUTÁRIO CORROBORA A DESIGUALDADE ENTRE GÊNEROS NO BRASIL
 - Letícia Queiroz Dantas
- l) DESIGUALDADE DE GÊNERO NO ÂMBITO FISCAL
 - Evelyn Maria Pereira Cavalcanti e Roberto Gomes de Albuquerque Melo

5 O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)

Para que se possa chegar ao objeto central do presente trabalho, verificando as aplicações práticas da influência do Direito Tributário nas desigualdades de gênero, escolheu-se analisar o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). O objetivo é compreender brevemente suas estruturas de incidência e suas características, que o fazem ser o tributo em que mais se podem perceber externalidades ou vieses de gênero, explícita, ou implicitamente.

A pessoalidade é o caráter que mais revela a capacidade contributiva subjetiva, no entendimento de Baleeiro (2013, p. 417), ao passo que a progressividade é técnica de graduação da capacidade econômica, utilizada em articulação com a pessoalidade. Deste modo, sendo o Imposto de Renda o imposto pessoal por excelência, é possível que se estabeleça ou se identifique uma fiscalidade diferenciada entre os gêneros, mesmo que a tributação seja conjunta e uniforme (STOTSKY, 2005, p. 2).

Neste capítulo, portanto, será verificado seu caráter pessoal e progressivo, bem como seu potencial como instrumento de justiça fiscal. Passa-se por breve histórico do IRPF na política fiscal brasileira, dando-se destaque para alguns pontos dessa cronologia que revelam distinções de gênero implícitas ou explícitas.

Em seguida, serão analisadas as formas com que o IRPF pode conter distinções de gênero em sua estrutura, implícita ou explicitamente.

Serão analisados, ainda, diversos aspectos do IRPF que já causaram ou ainda causam distorções de gênero em outros países, para se verificar se tais distorções também se encontram na legislação do IRPF brasileiro. Por fim, serão verificadas algumas propostas de alterações legislativas na busca de maior igualdade de gênero, utilizando-se do caráter extrafiscal, ou até mesmo fiscal do IRPF.

Apesar de a arrecadação brasileira com o imposto de renda ser baixa, em relação aos tributos concentrados sobre o consumo, como se viu no capítulo 3, sua escolha se justifica justamente em razão do seu potencial para promoção de justiça social e do seu caráter pessoal.

Castro, Santos e Ribeiro (2010) analisaram o potencial redistributivo do IRPF e concluíram que “o imposto direto mais obviamente progressivo, IRPF, é responsável por meros 6% da arrecadação total. O IRPF é, em qualquer país, um imposto altamente distributivo, uma vez que tem alíquotas explicitamente progressivas e taxa diretamente aquilo que é tão desigualmente distribuído nas economias capitalistas: a renda.” (IPEA, 2010, p. 215)

5.1 Imposto de Renda, Igualdade e Justiça Fiscal – Pessoalidade e Progressividade como técnicas de graduação da Capacidade Contributiva

Para as finalidades pretendidas neste trabalho, não se faz necessária a exposição aprofundada do conceito de renda, especulando sobre as teorias envolvidas na caracterização do rendimento, ou diferenciando renda de patrimônio, por exemplo. Para tanto, há vasta doutrina nacional e internacional, como aquela produzida por Rubens Gomes de Souza (1970), Aliomar Baleeiro (2013), Misabel de Abreu Machado Derzi (1992), Klaus Tipke (2000) e Joachin Lang (1986).

O que interessa para nós são os elementos do conceito de renda que se relacionam com o caráter pessoal e progressivo do imposto, conforme se expõe em seguida.

Cabem, neste ponto, as reflexões empreendidas Baleeiro em sua clássica obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (2010, p. 1.105), em que ele questiona até que ponto o sistema tributário e o desenvolvimento econômico suportariam a utilização de impostos pessoais e progressivos, sem ocasionar a fuga de investimentos e o desestímulo ao trabalho. Suas conclusões são no sentido de que tais ferramentas de graduação da capacidade contributiva são compatíveis com quase todos os tributos, especialmente o imposto de renda; realizam os objetivos almejados pela Constituição e não comprometem o progresso do Brasil, desde que respeitados todos os demais princípios tributários constitucionalmente definidos.

Embora tais reflexões tenham sido empreendidas anteriormente à Constituição de 1988, entende-se que elas se mostram perfeitamente compatíveis com o sistema atual.

5.1.1 Pessoalidade, renda líquida e mínimo existencial

Segundo Coelho e Borba, a pessoalidade do imposto de renda passa pela adequação da incidência às características pessoais do contribuinte, sendo “materialmente configurado para captar a capacidade de a pessoa individualmente considerada ser objeto da incidência” (2018, p. 197).

Dáí se infere que a base de incidência do imposto de renda deve ser a renda líquida, ou seja, o acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de renda, depois de deduzidos os gastos

e despesas necessárias à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos de maneira individualizada, no caso das pessoas físicas (QUEIROZ, 2004, p. 31).

Humberto Ávila sintetiza a ideia de renda líquida na renda disponível do sujeito tributado:

Somente aquela parte dos rendimentos que esteja disponível para o sujeito passivo é que pode ser tributada. Despesas inevitáveis, que sejam necessárias para a manutenção da dignidade humana e da família, devem ficar de fora do âmbito da tributação. (...) O imposto sobre a renda é um imposto sobre a renda líquida pessoal, isto é, sobre a renda economicamente disponível. (ÁVILA, 2010, p. 379)

Baleeiro (2010, p. 868), defende que a pessoalidade é o instrumento adequado para a apuração da capacidade contributiva e deve respeitar o mínimo vital apontado no artigo 7º, inciso IV, da Constituição. Tal artigo define que o salário mínimo deve “atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social” (BRASIL, 1988).

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou a respeito do conteúdo do mínimo existencial, no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 639337 (BRASIL, 2011), atinente à obrigação do Município de São Paulo de matricular crianças em unidades de ensino infantis próximas de suas residências:

A noção de “mínimo existencial”, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV. (ÁVILA, 2010, p. 379)

Detalhando o princípio da capacidade contributiva, Baleeiro ensina que sua dimensão objetiva se encontra na dedução dos custos relacionados ao âmbito profissional do indivíduo, essenciais para manter sua fonte de renda e para conservar seu patrimônio. A dedução das despesas pessoais e familiares, relacionadas ao mínimo vital exposto acima, é expressão da capacidade contributiva subjetiva, através da pessoalidade (BALEEIRO, 2010, p. 1.095-1.096).

Nabais também contribui para a compreensão do mínimo existencial nos seguintes termos:

Finalmente, o princípio da capacidade contributiva exige, relativamente ao imposto pessoal sobre o rendimento, o respeito pelo princípio do rendimento disponível, segundo o qual ao rendimento líquido, ou melhor à soma dos rendimentos líquidos, **há que proceder às deduções de despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal ou da família (mínimo de existência conjugal ou familiar)**. Efectivamente, a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é a expressão da ideia *primum vivere, deinde tributum solvere*. (NABAIS, 2004, p. 522, grifos nossos)

Significa dizer, já anunciando a relevância das presentes ponderações para este trabalho, que uma mulher solteira, que trabalha 8 horas diárias em um emprego formal, auferindo 5 mil reais, e que tem 3 filhos em idade escolar, sendo um deles portador de necessidades especiais, não deve pagar o mesmo valor de imposto de renda de um homem casado que auferir também 5 mil reais, cuja esposa se dedica aos cuidados domésticos, e que tem uma filha cursando universidade e fazendo estágio acadêmico, com bolsa de um salário mínimo.

Pela característica intrinsecamente pessoal do imposto de renda, ainda que ambas as personagens exemplificadas tenham a mesma renda, conforme será visto à frente, o valor a ser recolhido aos cofres públicos será (ou deve ser) diferente, considerando-se as peculiaridades individuais de cada um na mensuração da incidência.

Godoi (1999, p. 197) acrescenta que o conceito de capacidade contributiva na pessoa física se forma a partir da preservação do “mínimo vital individual e familiar.” É dizer, tributar a renda líquida, deduzidas as despesas pessoais e familiares essenciais, é respeitar o mínimo existencial, protegido pela capacidade contributiva subjetiva individualizada por meio da pessoalidade.

É esta, portanto, a interpretação a ser dada ao art. 43, do Código Tributário Nacional, que deve ser analisado à luz dos dispositivos constitucionais correlatos e do arcabouço jurídico aqui construído:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Silva (1974, p. 20), analisando o critério temporal anual para a aferição da matéria tributável pelo imposto de renda, elabora reflexões que contribuem para uma melhor compreensão da personalidade como elemento de aplicação da capacidade contributiva. Citando Kaldor¹⁴, ele esclarece que uma mesma renda anual não corresponde à mesma “capacidade de gasto” (SILVA, 1974, p. 21).

Deste modo, não podem ser medidos com a mesma régua contribuintes que auferem salários estáveis anualmente, e aqueles cuja renda decorre de uma fonte transitória, como direitos autorais na comercialização de um livro. Tais indivíduos terão necessidades diferentes em termos de reserva de recursos para fazer frente às suas despesas, que não surgem apenas quando os direitos autorais são pagos, por exemplo.

Silva também discorre sobre a disparidade de tratamento de acordo com a origem dos rendimentos, em análise do ponto de vista da equidade horizontal. Em 1974, ele diagnosticou que o imposto de renda do Brasil era essencialmente um imposto sobre rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, já que este representava 69% da base de arrecadação, enquanto as rendas do capital ficavam em 11% (1974, p. 46-47).

Atualmente, a legislação brasileira segue aplicando tratamento diferenciado na tributação do capital, em detrimento da renda, o que pode se caracterizar como ofensa ao princípio da equidade horizontal. Segundo o texto para discussão do IPEA Imposto de Renda e Distribuição da Renda no Brasil, publicado em fevereiro de 2019, as alíquotas incidentes sobre a renda do trabalho são progressivas e vão de 7,5% a 27,5%, como será detalhado em seção posterior deste capítulo. Por outro lado, sobre os rendimentos de capital as alíquotas são regressivas no tempo, indo de 22,5% até 15%. Isso sem se falar nos rendimentos decorrentes da retirada de lucros e dividendos, que são isentos do imposto de renda da pessoa física desde 1996, com a entrada em vigor da Lei nº 9.249/1995 (IPEA, 2019, p. 11)¹⁵.




¹⁴ KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*. 2. Ed. London: Unwin University Books, 1965, p. 28-29.

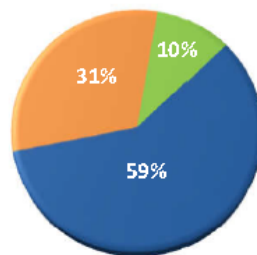
¹⁵ Neste trabalho, não adentraremos da discussão a respeito dessa isenção, que, para alguns tributaristas serviria para evitar uma dupla tributação, já que a parcela distribuída a título de lucros e dividendo já sofreu a incidência do imposto de renda na pessoa jurídica. Sobre o tema, vale menção a tese de doutoramento de Cristiane Miranda

Os Grandes Números do IRPF 2017/2018, divulgados pela Receita Federal em maio de 2019, deixam ainda mais clara essa diferença de tratamento das rendas de acordo com a origem. As figuras expostas abaixo demonstram que, dentre os rendimentos isentos e não tributáveis, que perfizeram o total aproximado de 908 bilhões de reais, 280 bilhões, ou seja, 30%, se referem a lucros e dividendos recebidos. 105 bilhões (11%) são decorrentes de transferências patrimoniais por meio de doações e heranças e 89 bilhões (9%) vêm de rendimentos auferidos por sócios de micro e pequenas empresas - exceto pró-labore.

Gráfico 7 - Rendimentos

Tabela 16 - Rendimentos

		R\$ bilhões
Tributáveis		1.737,14
Isentos e não-Tributáveis		908,08
Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva		295,76
Total Rendimentos		2.940,98



Fonte: Grandes Números do IRPF (2019, p. 22)

Gráfico 8 – Rendimentos Isentos e não Tributáveis

Tabela 21 - Rendimentos Isentos e Não Tributáveis

	R\$ bilhões	
Lucros e dividendos recebidos	280,56	280,56
Transferências patrimoniais - doações e heranças	105,60	105,60
Rendimentos de sócio de ME ou optante pelo Simples, exceto pelo-labore	89,68	89,68
Oribos	88,32	88,32
Parcela isenta de aposentadoria de maior de 65 anos	65,59	65,59
Rendimentos de poupança, taxa hipotecária, LCI, LCA, CRI, CRA	63,71	63,71
Pensão, aposentadoria ou reformapor doença grave ou por acidente	53,54	53,54
Parcela isenta correspondente à atividade rural	44,81	44,81
Indenizações por rescisão de contrato de trabalho, PDI e FGTS	42,89	42,89
Incorporação de reservas ao capital/outrações em ações	10,58	10,58
Transferências patrimoniais - meação e divórcio	8,86	8,86
Capataias apólices de seguro e pedtlo de previdência privada	6,21	6,21
Rendimento bruto, transporte de carga (max. 50%)	5,28	5,28
Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, exceto médo-residência ou Provatex	2,28	2,28
Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, recebidas por médo-residência e por senitor da rede pb. de edic.	2,09	2,09
Restituição do imposto sobre a renda de anos-calendário anteriores	1,90	1,90
Lucro isenção de oribos bens imóveis	1,49	1,49
Lucro isenção do tribo móvel	1,34	1,34
Recuperação de prejuízos em Renda Variável	1,17	1,17
75% dos rendimentos em moeda estrangeira de seuidores do Governo	0,84	0,84
Rendimento bruto, transporte de passageiros (max. 40%)	0,74	0,74
Ganhos líquidos de ações até R\$ 20.000,00	0,40	0,40
Importo de anos anteriores compensado indistintamente	0,07	0,07
Ganhos líquidos com oribos até R\$ 20.000,00	0,06	0,06
Lucro isenção de moeda estrangeira em espécie	0,01	0,01
Total Rendimentos Isentos e Não Tributáveis:	-	-

Fonte: Grandes Números do IRPF (2019, p. 22)

Como se observa, os únicos rendimentos que podem ser considerados do trabalho ou comparados a ele e que compõem essa lista não tributada pelo IRPF são a parcela isenta da atividade rural (5%) e as bolsas de estudos listadas (menos de 1%).

Fato é que uma tributação pelo imposto de renda que não considere as variações temporais da renda de um indivíduo, utilizando técnicas de arrecadação que vão além do recolhimento anual (retenções na fonte, por exemplo), bem como a origem dessas rendas, não atende ao princípio da pessoalidade e, por consequência, da capacidade contributiva e da equidade horizontal.

Derzi acentua, ainda, que, no Brasil, vivencia-se um “vazio jurisprudencial e doutrinário” no que se refere à capacidade econômica subjetiva, intrinsecamente espelhada na pessoalidade. Enquanto em outros países diversos estudos foram feitos a respeito da tributação familiar, desde os anos 1980, no Brasil, pouco ou quase nada se vê sobre o tema, de acordo com as críticas de Derzi (2010, p. 1.096). Assim como a Professora, optou-se por tratar desse tema em seção específica, dada sua importante relação com a desigualdade entre homens e mulheres.

Não basta, portanto, a mera indicação de signos presuntivos de riqueza para se considerar atendido o princípio da capacidade contributiva, especialmente no IRPF. Ignorar

características individuais e familiares, como a quantidade de dependentes, sua idade e seus gastos, a presença de familiar portador de doença que demande cuidados especiais ou a origem da renda, significa descumprir a pessoalidade inerente ao imposto de renda. Tais questões possuem implicação direta de gênero, como será detalhado em seções seguintes, principalmente considerando os dados expostos no capítulo 2, relativos à divisão sexual do trabalho e ao trabalho do cuidado.

5.1.2 A Progressividade do imposto de renda

Junto com o princípio da pessoalidade, como técnica de graduação da capacidade contributiva no imposto de renda, está o princípio da progressividade, consagrado expressamente pela Constituição no artigo 153, III, § 2º, juntamente com os demais critérios que devem informar o imposto:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;





Os critérios da generalidade e da universalidade serão esclarecidos na seção em que se expõe o panorama constitucional e legislativo do IRPF. Por ora, interessa o critério da progressividade, dada sua relação com o princípio da capacidade contributiva, como já se sinalizou. Schoueri (2010, p. 4) traz explicação clara e didática sobre o funcionamento da progressividade como técnica de incidência tributária. Por ser de grande valia, recorre-se ao exemplo e às figuras elaboradas pelo autor, a seguir ilustrados:

Vejamos a seguinte tabela progressiva hipotética para o imposto de renda das pessoas físicas:

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA
Até 1.300,00	0
De 1.300,01 até 2.550,00	15%
Acima de 2.550,00	27,5%

Admita, agora, que um contribuinte, cujo salário era de R\$ 2.500,00, tivesse um aumento salarial, passando a auferir R\$ 2.600,00. Numa leitura apressada, o leigo

poderia acreditar, com base na tabela acima, que o aumento salarial lhe seria prejudicial, já que passaria a sofrer maior desconto do imposto. Não é esta, entretanto, a forma como se aplica uma tributação progressiva. Utilizando a mesma tabela acima, podemos propor a seguinte figura:

			
BASE DE CÁLCULO (R\$)	Até 1.300,00	De 1.300,01 até 2.550,00	Acima de 2.550,00
VOLUME	1.300,00	1.249,99	<i>Volume indeterminado</i>

R\$ 2.500,00			
Incidência	Isento	15%	27,5%
Parcela (R\$)	1.300,00	1.200,00	Inaplicável
Tributação devida (R\$)	0	180,00	-----
Renda líquida (R\$)	2.320,00		

R\$ 2.600,00			
Incidência	Isento	15%	27,5%
Parcela (R\$)	1.300,00	1.249,99	50,01
Tributação devida (R\$)	0	187,50	13,75
Renda líquida (R\$)	2.398,75		

Como se extrai da figura, a renda contida no jarro será distribuída entre os copos. Como a cada copo corresponde uma alíquota diversa, é natural que apenas se passe a preencher o copo dos 15%, quando estiver repleto o copo isento; da mesma forma, o copo dos 27,5% apenas passará a ser ocupado quando não restar qualquer espaço no copo dos 15%.

Examinando-se a figura, fica claro que qualquer contribuinte terá uma parte de seu rendimento (no caso, a parte que não ultrapasse os R\$ 1.300,00) isenta. Os contribuintes que tiverem rendimento superior àquele montante, submeterão a segunda parcela (aquela que vai de R\$ 1.300,00 até R\$ 2.550,00) à alíquota de 15%; finalmente, aqueles contribuintes que tiveram rendimento superior a R\$ 2.550,00 terão uma terceira parcela de sua renda sujeita à alíquota de 27,5%.

Observamos, pelo exemplo acima, que a ideia de progressividade não contraria o princípio da igualdade. Afinal, naquilo em que são iguais (i.e.: na parcela da renda até R\$ 1.300,00), todos os contribuintes estão isentos. Naquilo em que se diferenciam, dá-se, também, um tratamento diferenciado, mas exclusivamente sobre a parcela da renda que uns têm e outros não.

Compreendido o conceito de progressividade, devemos alertar que, na prática, a tabela progressiva acima costuma aparecer da seguinte forma:

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR (R\$)
Até 1.300,00	0	-
De 1.300,01 até 2.550,00	15%	195,00
Acima de 2.550,00	27,5%	513,75

Essa tabela em nada difere da anterior. Apenas, no lugar de exigir-se um desdobramento da base de cálculo, prevê-se uma “parcela a deduzir”, cujo efeito matemático é idêntico àquele desdobramento. Vejamos:

Seja uma renda de R\$ 3.000,00. Pela primeira forma de cálculo sugerida, teríamos a seguinte apuração:

PARCELA DE RENDA (R\$)	ALÍQUOTA	IMPOSTO SOBRE A PARCELA (R\$)
1.300,00 (até 1.300,00)	0	0
1.249,99 (de 1.300,01 até 2.550,00)	15%	187,50
450,01 (acima de 2.550,00)	27,5%	123,75

Nesse caso, o imposto total seria:

$$\text{R\$ } 0 + \text{R\$ } 187,50 + \text{R\$ } 123,75 = \text{R\$ } 311,25$$

Agora, aplicando a segunda tabela, temos, diretamente, a fórmula:

$$\text{Base de cálculo (x) alíquota (-) parcela a deduzir}$$

Ou, no caso:

$$\text{R\$ } 3.000 \text{ (x) } 27,5\% \text{ (-) R\$ } 513,75 = \text{R\$ } 311,25$$

(SCHOUERI, 2010, p. 5-7)

Entendido o funcionamento matemático da progressividade, cabe analisar os efeitos deste critério de incidência sobre a tributação pelo IRPF. Misabel Derzi, em seu trabalho de atualização da conhecida obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, leciona que “quanto mais pessoal o tributo, maior deverá ser a progressividade, a fim de que as incidências mais pesadas das alíquotas mais altas possam compensar o maior volume de deduções, que atendem às necessidades pessoais dos contribuintes.” (DERZI, 2013, p. 417).

Fábio Ávila de Castro, em dissertação denominada *Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*, buscou analisar a progressividade do IRPF no Brasil de 2006 a 2012 em comparação com outros países. Uma das principais conclusões de seu trabalho foi no sentido de que o potencial redistributivo do imposto é baixo, dada sua pequena participação na política fiscal global, como já se apontou.

Sobre a progressividade, Castro esclarece que ela existe quando a alíquota efetiva do imposto aumenta na medida em que a renda cresce (2014, p. 56).

Castro justifica a utilização da progressividade em seu “efeito estabilizador da macroeconomia”, já que ocorre um incremento da arrecadação através da contribuição daqueles que possuem maior renda. Com isso, propicia-se ao estado um aumento de receita disponível para realizar políticas públicas de redução das desigualdades (CASTRO, 2014, p. 58). Além disso, uma maior progressividade no imposto de renda serviria como contrapeso ao efeito regressivo dos tributos concentrados sobre o consumo, como se viu no capítulo 3.

Derzi (2010, p. 1.160) afirma que o sistema tributário brasileiro segue mais objetivo do que subjetivo, sendo pouco progressivo, mesmo após a Constituição de 1988. Essa realidade, segundo ela, seria atribuída às ideias que Godoi chama de libertarismo fiscal (2017, p.xx), segundo as quais o tributo apenas seria instrumento de dominação do estado. Para Derzi, essa concepção serviria principalmente como instrumento de concentração de renda.

Os socialistas utilizaram a progressividade como instrumento poderoso na luta de classes, conforme propagado por Karl Marx em seu Manifesto Comunista (BALEEIRO, 2010, p. 1.163). Baleeiro narra, ainda, que, independentemente das discussões teóricas sobre o tema, fato é que os estados começaram a utilizar a técnica da progressividade, em razão das necessidades fiscais, tornando-a universal.

Derzi (2013, p. 402) acentua, ainda, que o imposto de renda nos países mais desenvolvidos continua obedecendo ao critério da progressividade e demonstra alguns exemplos de países com progressividade mais moderada e outros em que há maior agressividade na adoção deste critério, conforme se observa das tabelas abaixo:

Tabela 2 – Alíquotas em vigor em 2008 por renda tributável em US\$

Aliq.	Solteiros	Declaração conjunta de casados ou viúvo	Casados declarando individualmente	Arrimo de Família
10%	até 8.025	até 16.050	até 8.025	até 11.450
15%	8.025 – 32.550	16.050 – 65.100	8.025 – 32.550	11.450 – 43.650
25%	32.550 – 78.850	65.100 – 131.450	32.550 – 65.725	43.650 – 112.650
28%	78.850 – 164.550	131.450 – 200.300	65.725 – 100.150	112.650 – 182.400
33%	164.550 – 357.700	200.300 – 357.700	100.150- 178.850	182.400 – 357.700
35%	a partir de 357.700	a partir de 357.700	a partir de 178.850	a partir de 357.700

Tabela EUA 4. Fonte da tabela: Internal Revenue Service – Department of Threasury. **The Digital Daily.** Disponível em: <<http://www.irs.gov>>. 2008. (DERZI, 2010, p. 1.167)

Tabela 3 – Imposto de Renda na Inglaterra

Alíquotas	Renda Tributável	
	2008-09 £	2009-10 £
10%	0 – 2.320	0 – 2.440
22%	2.321 – 34.800	2.441 – 37.400
40%	Acima de 34.800	Acima de 37.400

Tabela UK3. Fonte dos dados contidos na tabela: **Inland Revenue web site** – featuring News and information on tax and national insurance matters in the United Kingdom. April 2009. Disponível em: <<http://www.inlandrevenue.gov.uk/rates/it.htm>>. 2008. (DERZI, 2010, p. 1.174)

Tabela 4 – Imposto de Renda na Alemanha – 2009 (Valores em Euros)

Alíquotas (%)	Solteiros	Casados
0	Até € 7,834	Até € 15,668
14%	Entre € 7,835 e € 52,151	Entre € 15,669 e € 104,303
42%	Entre € 52,152 e € 249,999	Entre € 104,304 e € 499,999
45%	Acima de € 250,000	Acima de € 500,000

Tabela A13. Fonte dos dados contidos na tabela: **Bundeszentralamt für Steuern**. Kei Data German Taxation 2009. Disponível em: <<http://www.German taxes.info>>, agosto de 2009.

Obs.: há fórmulas matemáticas de elevação gradativa das alíquotas a cada aumento de renda tributável dentro dos limites estabelecidos. (DERZI, 2010, p. 1.174)

Recorrendo a fontes não jurídicas para analisar a ideia de progressividade no imposto de renda, dada sua importância também como instrumento de política econômica, Samuelson, em sua clássica obra *Introdução à Análise Econômica*, editada em 1979, já considerava a utilização da progressividade dos impostos como solução encontrada para os problemas da desigualdade já enfrentados naquela altura (1979, p. 241).

Após análise da tabela do imposto de renda da pessoa física nos Estados Unidos de 1966, ele concluiu que a progressividade realmente era aplicada e, com isso, que o imposto possuía a tendência de reduzir a desigualdade de rendas, sem, contudo, deixar de valer a pena auferir mais rendimentos.

Para justificar essa afirmativa, o economista utilizou o exemplo de uma herdeira que, apesar de ter mudado de faixa para recolhimento do imposto de renda, em sua nova condição econômica ainda tinha aumentada sua capacidade de poupança (1979, p. 241). As figuras abaixo demonstram o raciocínio desenvolvido por Samuelson:

Tabela 5 – Tabela progressiva do IRPF nos EUA em 1966

A escala do imposto de renda aumenta progressivamente enquanto a renda cresce:

Renda líquida antes das isenções (mas após todas as deduções) (1)	Imposto de renda pessoal (em dólares) (2)	Taxa média de imposto % [= (2) ÷ (1)] (3)	Taxa do imp. marginal (= imp. em cada dólar extra) (4)	Renda disponível após os impostos [= (1) — (2)] (5)
Abaixo de \$ 1.200	\$ 0	0	0	\$ 1.200
2.000	112	5,6	14	1.888
3.000	260	8,7	15	2.740
4.000	418	10,5	16	3.582
5.000	586	11,7	17	4.414
10.000	1.556	15,6	22	8.444
20.000	4.044	20,2	28	15.956
50.000	16.460	32,9	50	33.540
100.000	44.460	44,5	60	55.540
200.000	109.972	55,0	69	90.028
400.000	250.140	62,5	70	149.860
1.000.000	670.140	67,0	70	329.860
10.000.000	6.970.140	69,7	70	3.029.860

Quadro 9.2. Imposto de renda pessoal a ser pago, em diferentes níveis de renda, por um casal sem filhos, em 1966, nos Estados Unidos. Um solteiro pagaria mais; uma família numerosa, menos.

Fonte: Samuelson, 1979, p. 240

Gráfico 9 – Efeito da progressividade sobre a desigualdade de renda

Os impostos progressivos tendem a reduzir a desigualdade de distribuição da renda:

EFEITOS DOS IMPOSTOS PROGRESSIVOS SOBRE A DESIGUALDADE DA RENDA

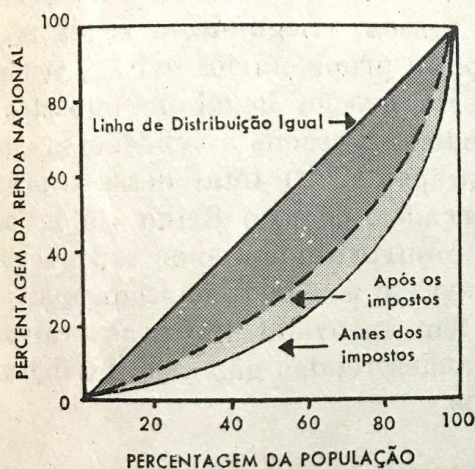


Fig. 9.1. A linha cheia representa a distribuição desigual da renda antes dos impostos. A linha interrompida mostra como os impostos progressivos (ou "graduados") resultam em uma distribuição mais igual da renda "disponível" depois de pagos os impostos. O efeito é exagerado para dar ênfase ao caso.

Fonte: Samuelson, 1979, p. 241

Ou seja, nessa lógica, além da progressividade aguçar ainda mais a aferição da capacidade contributiva, ela não deteriora os recursos daqueles que dispõem de maiores rendas, mantendo, assim, uma justa distribuição da carga fiscal, sem, necessariamente, tornar mais pobres os mais ricos.

Não se ignora, contudo, a controvérsia existente a respeito da utilização da progressividade como ferramenta de realização da igualdade. Godoi (1999, p. 217) traz ressalva no sentido de que este instrumento é o mais indicado em razão de consenso da ciência econômica. Este consenso, por sua vez, decorre da conclusão intuitiva de que, quanto maior a renda, menor se torna a utilidade marginal dessa renda.

Dessa forma, de acordo com a teoria do sacrifício, que possui origens utilitaristas, R\$1,00 tem mais utilidade para quem ganha R\$ 50,00 por mês, do que para quem ganha R\$5.000,00, o que faz com que a pessoa de maior renda tenha que se valer de maior quantia para equivaler seu sacrifício ao daquele que ganha a renda menor.

Trata-se da curva decrescente da utilidade marginal da renda, que retrata a diminuição da “utilidade acrescentada ao total pelo último real ganho – daí o termo utilidade marginal, onde marginal quer dizer o da margem, o último.” Essa redução de utilidade se acentuaria à medida que a renda cresce. A progressividade, portanto, não é medida tecnicamente perfeita para aferição da capacidade contributiva, mas um consenso da ciência econômica, baseado na curva decrescente da utilidade marginal da renda

Há, ainda, a justificção ideológica da utilização progressiva dos impostos, no âmbito da extrafiscalidade, como se explorou no capítulo 3, sendo essa outra possível justificativa para a utilização de tal ferramenta (GODOI, 1999, p. 218).

Nessa esteira de raciocínio, segundo Silva (1974, p. 4), além do imposto de renda ser uma medida mais justa de tributação, ele também dá ao próprio contribuinte uma noção mais realista de sua contribuição para o custeio das atividades estatais. Tal noção, portanto, traria mais legitimidade para a incidência, na medida em que haveria menos insatisfação com esta cobrança compulsória.

Por tal razão, a lógica esperada e até recomendada seria a de que, quanto mais desenvolvida uma economia, maior seria a concentração da política fiscal no imposto de renda (SILVA, 1974, P. 5), com a utilização conjunta da técnica da progressividade como elemento de maior expressão da pessoalidade do imposto. Os efeitos atuais de um

descumprimento dessa recomendação no Brasil foram expostos no capítulo 3, na análise a respeito da regressividade do sistema tributário.

Outro fator importante a ser considerado é a atualização periódica das tabelas de progressividade do IRPF, de modo a equiparar a incidência aos efeitos da inflação sobre os rendimentos. Sem essa atualização, rendimentos que já não possuem o mesmo poder de compra e, portanto, valem menos, continuam sendo tributados nas mesmas alíquotas, o que acaba por atingir até mesmo o mínimo existencial.

Segundo dados divulgados pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal em janeiro de 2019, a defasagem na tabela atual do IRPF chega a 95,46%. Isso significa que, hoje, quem ganha até R\$ 3.689,93 estaria na faixa de isenção inicial, não apenas quem auferir rendas de até R\$ 1.903,98 (MÁXIMO, 2019).

O Sindifisco esclareceu que essa ausência de atualização acarreta também uma redução nas deduções permitidas, o que o Sindicato chamou de “efeito cascata”. Com a atualização correta, seria possível, por exemplo, deduzir até R\$ 4.446,96 por dependente no ano, não somente os R\$ 2.725,08 atualmente permitidos. Isso sem mudar a regra da dedução, que também merece questionamentos, mas apenas corrigindo os valores pelo IPCA.

Em 2014, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5096 perante o STF, questionando essa ausência de atualização na tabela do IRPF e requerendo a interpretação do artigo 1º, da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 (com redação dada pela Lei nº 12.469/2011) conforme a constituição.

Esse dispositivo legal é o que prevê a tabela progressiva de incidência do IRPF, como será visto mais adiante, e chegou a ser alterado após o ajuizamento da ADI mencionada, sem, contudo, haver uma atualização significativa dos valores. A ação ainda não foi definitivamente julgada pelo STF, mas em decisão monocrática proferida pelo Ministro Roberto Barroso, a ADI teve seguimento negado, por entender o Ministro que tal assunto não é de competência do Tribunal:

A questão a respeito da correção monetária das tabelas progressivas do imposto de renda vem sendo decidida de forma uníssona pelo Supremo Tribunal Federal. Desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 388.312, em 01.08.2011, esta Corte consolidou a tese de que **não cabe ao Poder Judiciário realizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido** (RE 388.312, Rel. p/ac. Min. Cármen Lúcia). Conforme ressaltou a Ministra Cármen Lúcia, esse entendimento tem por fundamento “o uso

do poder estatal na organização da vida econômica e financeira do país, no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo”, devendo eventual omissão “ficar sujeita apenas ao princípio da responsabilidade política, traduzido principalmente na aprovação ou rejeição dos atos de governo nos julgamentos ulteriores do eleitorado”. Vejamos a ementa do julgado.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO. 1. Ausência de prequestionamento quanto à alegação de inconstitucionalidade formal da Lei n. 9.250/1995 por contrariedade ao art. 146, inc. III, alínea a, da Constituição da República.

2. **A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. [...]** (BRASIL, 2011, grifos nossos)

5.2 Breve histórico do IRPF no Brasil

No site da Receita Federal do Brasil, é possível acessar diversas informações e registros a respeito da história do Imposto de Renda, inclusive com a disponibilização de vídeos, gráficos e curiosidades. Um dos materiais lá obtidos é o livro História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque na pessoa física (1922-2013), escrito pelo Auditor Fiscal Cristóvão Barcelos da Nóbrega.

Em tal trabalho, Nóbrega retratou a trajetória do imposto no Brasil, abrangendo o período entre a sua instituição oficial, em 31/12/1922, e 31/12/2013, data em que a declaração do imposto de renda passou a ser feita também por dispositivos móveis. Ou seja, são 91 anos analisados pelo Auditor fiscal, sendo que desde 1979, o imposto de renda é a espécie tributária que mais arrecada aos cofres federais (NÓBREGA, 2014, p. 10).

É deste trabalho que se extrai a maior parte das informações aqui relatadas, juntamente com algumas outras obras que serão citadas ao longo da exposição, de modo que não se realizou uma pesquisa histórica em fontes originárias, mas em fontes secundárias.

Os primeiros registros de cobrança de uma tributação sobre a renda no Brasil remontam ao Brasil colônia, conforme ensina Augusto Olympio Viveiros de Castro (VIVEIROS DE CASTRO apud LEMKE, 1998, p.14). Era a “décima secular” ou “directa”, e consistia na cobrança de 10% sobre todos os interesses e rendas, e todas as pessoas eram consideradas contribuintes.

Já no Brasil Império, havia o imposto sobre lojas, que atingia os proprietários de estabelecimentos comerciais; a décima urbana, em que locadores de prédios urbanos pagavam 10% dos seus rendimentos líquidos; e o tributo extraordinário sobre vencimentos. Conforme ressalta Gisele Lemke (1998, p. 14), apenas determinados tipos de rendimentos eram tributados, a julgar pelas espécies tributárias mencionadas.

Este tributo extraordinário sobre vencimentos foi instituído pela Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, durou apenas 2 anos e definia uma incidência progressiva sobre rendimentos pagos pelos cofres públicos, tal como uma tributação exclusiva na fonte (Barcelos, 2014, p. 24). É o que se percebe da própria redação legislativa:

Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei.
 § 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte:
 De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento
 De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento
 De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento
 De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento
 De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento
 De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento
 De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento
 De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento
 De 8:000\$000 para cima 10 por cento.
 § 2º. Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pré terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.
 § 3º. Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas.
 § 4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.”

Esta arrecadação, como se pode imaginar, não era expressiva, já que poucas pessoas auferiam as rendas atingidas, mas foi um primeiro movimento nesse sentido (NÓBREGA, 2014, p. 24).

Os historiadores Fernando José Amed e Plínio José Labriola de Campos Negreiros realizaram rica obra sobre a História dos Tributos no Brasil (2012), dedicando parte do trabalho ao Imposto de Renda. Uma das constatações realizadas na obra é o fato de que o imposto de renda é uma espécie tributária que costuma surgir ou incrementar-se em contextos de crise, em que a obtenção de recursos pelo Estado torna-se urgente e necessária, como ocorreu com a Primeira Guerra Mundial na Europa (AMED; NEGREIROS, 2012, p. 247).

No Brasil não foi diferente. A Guerra do Paraguai, que perdurou de 1864 a 1879, fez surgir a necessidade de aumento da arrecadação tributária e uma espécie de imposto de renda

foi novamente instituída pelo artigo 22 da Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867, que assim dispôs:

Art. 22. Todas as pessoas, que receberem vencimentos dos cofres públicos geraes, provinciaes ou municipaes, compreendidos os pensionistas, jubilados e aposentados, ficão sujeitas ao imposto de 3% sobre os mesmos vencimentos, exceptuados os inferiores a 1:000\$000. (BARCELOS, 2014, p. 24).

Segundo Nóbrega (2014, p. 25), o imposto pessoal era retido na fonte pelas repartições provinciais e municipais, foi extinto logo depois, mas retornou em 1879 com a alíquota de 5%. Após, passou por mais episódios de extinção e retomada, com variações também nas alíquotas, até ser definitivamente abolido no final da década de 1910.

Amed e Negreiros (2012, p. 249-250) narram que foi Rui Barbosa um grande defensor da implantação do Imposto de Renda no Brasil, considerado por ele tributo fundamental para o crescimento da nação. Em sua proposta, elaborada em janeiro de 1891 e resumida por Nóbrega (2014, p. 27), Rui Barbosa dava ao imposto os seguintes contornos:

1. O imposto incidiria sobre as rendas provenientes de propriedades imóveis, do exercício de qualquer profissão, arte ou ofício, de títulos ou fundos públicos, ações de companhias, juros e dívidas hipotecárias e de empregos públicos.
2. Estariam isentas as rendas não superiores a 800\$000, a dos agentes diplomáticos das nações estrangeiras, rendimentos das sociedades de socorros mútuos e beneficência e juros das apólices da dívida pública possuídas por estrangeiros residentes fora do país.
3. A declaração do contribuinte seria o ponto de partida do lançamento. O Fisco devia procurar outras fontes para a verificação fiscal, pois ficaria muito prejudicado caso se baseasse unicamente na declaração do contribuinte. Discordou da posição de alguns em entregar a determinação da renda unicamente ao arbítrio do fisco. Na sua visão, o arbitramento seria aceito se a renda não fosse conhecida fixa e precisamente. (NÓBREGA, 2014, p. 27)

Nos anos finais do Império e iniciais da República, travaram-se vários debates e chegaram a ser constituídas comissões para discutir a instituição e sistematização do imposto de renda (LEMKE, 1998), paralelamente à Assembleia Constituinte de 1890-1891.

Em 1914, a lei de orçamento da República para 1915 estabeleceu um imposto sobre vencimentos, ordenados etc. em que o Presidente da República, senadores, deputados e ministros de Estado tinham alíquota mais alta que os demais contribuintes, bem como que todas as pessoas deveriam se sujeitar à incidência.

Porém, apenas em 1922, com a Lei Orçamentária de nº 4.625, é que foi criado oficialmente o imposto geral sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas residentes no Brasil.

Essa lei foi alterada pela Lei nº 4.894 de 1925 a qual, segundo Gisele Lemke (1998, p. 15), introduziu critérios de personalidade e progressividade no Imposto.

Vale observar a redação do artigo 31 da Lei nº 4.625, de 31/12/1922, que, além de regulamentar a incidência do imposto, previu a sua implementação para 1924:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I- As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II- É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III- será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

a. impostos e taxas;

b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte;

c. perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

IV- Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão dedução de 2% (dois por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V- O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio.

A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.

VI- A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior.

VII- O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924.

VIII- Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o máximo de 5:000\$ (cinco contos de reis).

Após a instituição do imposto de renda no Brasil, surgiram movimentos para promover alterações na forma como ele foi implantado, de modo a deixar a tributação mais ampla e justa. Souza Reis elaborou proposta de reformas no imposto de renda e assim justificou as alterações, em seu anteprojeto:

Os adversários do imposto de renda no Brasil repetem hoje os velhos argumentos de Jules Roche, quando o considerava um tributo sobre o capital e nele via o meio mais hábil para afugentar do país os capitais destinados ao desenvolvimento industrial. Receiam que a sua adoção estimule a corrente partidária que acredita numa ordem social e econômica sem a força capitalista da indústria. Os que desejam a tributação

da renda querem unicamente que se institua um regime fiscal em proporção com a faculdade contributiva individual. A renda nada mais é que a melhor medida desta capacidade

(REIS, apud Nóbrega, 2014, p. 39)

Dos Regulamentos do Imposto de Renda que se seguiram, merece destaque o Decreto nº 17.390 de 26/06/1926, que, segundo Nóbrega (2014, p. 44), foi o que ficou mais tempo em vigor até o momento de elaboração do trabalho, assim como um dos mais importantes na história do imposto.

Considerando os objetivos do presente trabalho, é importante citar o artigo 19 do referido regulamento, por ser possível já denotar os vieses de gênero contidos na política fiscal da época:

Art. 19. Os membros de uma mesma família, ainda que vivendo em *commum*, serão tributados na razão das importancias que cada um perceber de suas rendas, do seu trabalho proprio ou das pensões de que tiver o goso privativo. (Dec. numero 16.581.)

§ 1º O chefe de família póde solicitar que o lançamento das pessoas que vivem sob o seu tecto seja feito em seu nome e, neste caso, responde pelo pagamento do imposto devido por todos.

§ 2º Os conjuges serão tributados em relação aos rendimentos do casal, qualquer que seja o regimen dos bens.

§ 3º E' facultado a qualquer dos conjuges solicitar o lançamento em seu nome, em relação á renda dos bens que lhe pertençam.

§ 4º Considera-se feita a solitação quando um dos conjuges fizer em separado a declaração dos seus rendimentos.

Verifica-se que, desde aquele período, a declaração do imposto de renda poderia ser individual ou conjunta, o que possui efeito positivo sobre a igualdade entre homens e mulheres, conforme será visto em outra sessão deste trabalho. Porém, não é inadequada a ilação de que o sujeito da lei, o contribuinte a quem a lei falava primordialmente era o homem.

É o que se percebe da expressão “chefe de família” utilizada no parágrafo 1º citado acima. O trabalho do IBGE denominado Dimensões preliminares da responsabilidade feminina pelos domicílios: Um estudo do fenômeno a partir dos Censos Demográficos 1991 e 2000 ajuda a construir esse raciocínio, na medida em que analisa a evolução do conceito de “chefe de família”:

A “lista de família” do Recenseamento Geral do Império de 1872 pedia que se listasse nome e sobrenome do chefe de família e, em seguida, o da mulher, dos filhos, dos parentes que com ele morassem, seguido do dos criados, escravos, agregados e hóspedes. Naquele tempo, por definição constante no próprio formulário, o chefe de família era (ou deveria ser) um homem.

(...)

Em 1920, por isso, o conceito de “chefe de família” vinha carregado de representações sociais relativas a poder e subordinação, sem deixar de mencionar a referência à idéia de proteção, afinal dever do provedor, de acordo com o que se supunha adequado na sociedade daquele tempo. Somente quarenta anos depois o IBGE abandonou definitivamente a estrutura discursiva presente no conceito de 1920. (IBGE, 2002, p. 8-9, grifo nosso)

Ou seja, ao menos de 1926 até 1991, quando o Decreto nº 17.390 foi revogado, era o homem o responsável pelas decisões fiscais familiares, pelo planejamento tributário da família.

Posteriormente a 1926, sobrevieram diversas modificações no IRPF, merecendo destaque o Decreto nº 21.554, de 20 de junho de 1932, que permitiu a dedução de despesas relacionadas a dependentes que tivessem rendimentos próprios, desde que eles fossem indicados na declaração do chefe de família. Tal dedução, contudo, ficava restrita ao marido, no caso de os cônjuges fazerem declaração em separado (NÓBREGA, 2014, p. 56), donde se denota um viés explícito de gênero.

Em 1934, a Constituição concedeu imunidade do imposto de renda a professores, escritores e jornalistas, o que perdurou até julho de 1964 (BARCELOS, 2014, p. 51).

Tem-se, ainda, o Decreto-Lei nº 3.200 de 1941, conhecido como Lei de Proteção da Família, o qual criou um adicional que ficou conhecido como Imposto de Renda do Solteiro. Seu artigo 32 previa a alíquota adicional de 15% para os solteiros e viúvos maiores de vinte e cinco anos sem filhos e de 10% para os casados sem filhos. Havia, ainda, o adicional de 5% para casais com mais de 45, que tinham somente um filho.

Percebe-se aí clara utilização da extrafiscalidade no imposto de renda (ainda que de maneira questionável), conforme justificou a Divisão do Imposto de Renda em decisão publicada em 1943 (NÓBREGA, 2014, p. 56):

O objetivo da lei criando semelhante imposto não foi coagir indiretamente ao matrimônio e à fundação de família numerosa nem punir os casais estéreis. Não se trata do imposto do celibato, para cuja aplicação forçoso seria atender-se àqueles motivos, como a Lei Sui Celibi adotado na Itália em 1927, a qual sujeitava ao imposto os celibatários entre 25 e 65 anos, excetuando os religiosos obrigados à

castidade, mutilados de guerra, interditos por moléstias mentais, estrangeiros, inválidos e internados em casas de saúde.

Interessado o Estado na organização da família, instituição que mais se cimenta nas leis naturais, **competia-lhe auxiliar o progresso e o fortalecimento dessa instituição, provendo as necessidades das famílias numerosas e amparando-as na grande luta econômica atual.**

A solução social do problema estava no recurso ao novo ônus, baseando-se no imposto de renda, para tornar mais justa e equitativa a sua repartição e fazendo-o recair de preferência sobre os contribuintes solteiros, viúvos ou casados sem filho, cuja capacidade de contribuição é mais elevada em razão da falta de dependentes. (NÓBREGA, 2014, p. 56, grifo nosso)

Os adicionais de proteção da família no imposto de renda vigoraram até 1965 (NÓBREGA, 2014, p. 160).

Outra alteração da qual se pode extrair um viés implícito de gênero adveio da Lei nº 1.474, de 26 de novembro de 1951, que estendeu a dedução de despesas médicas para as despesas de hospitalização do contribuinte, seu cônjuge e filho menor ou filha solteira. Até então, só se permitia a dedução de despesas com médicos e dentistas (NÓBREGA, 2014, p. 64).

O ponto que merece atenção nessa extensão da dedução é a consideração da filha solteira como dependente do contribuinte, independentemente de sua idade, que se repetiu ainda em diversos outros diplomas legais. Tal “benefício” denota a clara ideia de subordinação feminina e reforça os papéis de gênero que vinham sendo construídos e que corroboram com as estatísticas da divisão sexual do trabalho demonstradas no segundo capítulo.

A legislação desse período também utilizava com frequência a expressão “viúva sem arrimo”, para denotar mais uma categoria de dependentes (NÓBREGA, 2014, p. 64).

Mais um importante aspecto da história do imposto de renda no Brasil para as análises aqui realizadas, embora não esteja relacionado à incidência do imposto em si, é o fato de que, em 1942, quando foram criados 150 cargos de contador no Ministério da Fazenda, as mulheres foram proibidas de acessar os quadros e, portanto, de fiscalizar o imposto de renda (NÓBREGA, 2014, p. 60). Isso só mudou na década de 50, quando se discutiu a criação do cargo específico de Fiscal do Imposto de Renda.

Em 1962, a Lei nº 4.154 estabeleceu a maior alíquota de apuração progressiva na história do imposto de renda, cuja utilização como forma de atendimento da capacidade contributiva ganhou força no Brasil a partir da década de 40. Nesse sentido, nos anos 1963 a 1965, a maior alíquota do IRPF foi de 65% (NÓBREGA, 2014, p. 73).

O Decreto-lei nº 1.424, de 3 de novembro de 1975, introduziu a declaração simplificada no ordenamento, que é a utilização de uma dedução padrão até determinado limite, sem que o contribuinte tenha de detalhar suas despesas deduzidas (NÓBREGA, 2014, p. 97). Esta metodologia é uma opção para os contribuintes ainda hoje.

O carnê-leão foi criado em 1979 e ficou assim conhecido porque as propagandas institucionais da Receita Federal, que foi criada em 1968, passaram a utilizar a imagem de um leão para representar o fisco, que não faria “mal” ao contribuinte, desde que ele declarasse e recolhesse o imposto de renda corretamente (NÓBREGA, 2014, p. 107).

O carnê-leão nada mais é do que a expressão da obrigatoriedade das pessoas físicas recolherem antecipadamente o imposto incidente sobre as rendas que recebem de outra pessoa física, em razão do exercício, sem vínculo empregatício, de profissão legalmente regulamentada, bem como de locação, sublocação, arrendamento e subarrendamento de imóveis. (NÓBREGA, 2014, p. 73).

Por fim, vale destacar a Lei nº 7.713 de 1988, que, num processo de simplificação do IRPF, introduziu profundas alterações na tributação da renda das pessoas físicas ao extinguir o sistema de imposição cedular. Até então, as rendas eram tributadas e as deduções eram feitas por categorias (cédulas) e a apuração considerava sempre a renda obtida no ano anterior.

A Lei nº 7.713 criou sistema de bases correntes, em que o período de incidência coincide com o exercício em curso – *pay as you earn* (NÓBREGA, 2014, p. 114). Houve também considerável redução das hipóteses de descontos da base de cálculo e a previsão de apenas duas alíquotas (15% e 25%).

No que se refere à tributação de lucros e dividendos, esta sempre ocorreu, antes mesmo da instituição oficial do imposto de renda no Brasil, em 1922. De fato, a “Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891, por exemplo, determinou que as diretorias dos bancos, companhias e sociedades anônimas descontassem os dividendos distribuídos e juros pagos aos respectivos acionistas.” Somente em 1996, com a entrada em vigor da Lei nº 9.249,95 é que tais rendimentos passaram a ser isentos do IRPF (NÓBREGA, 2014, p. 120).

Atualmente, o imposto de renda possui 4 alíquotas progressivas de incidência, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 12.469/2011, conforme será detalhado a seguir.

5.3 O Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza – Desenho constitucional e panorama legislativo

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) tem sua matriz constitucional no artigo 153, II da Constituição de 1988, sendo que o parágrafo 2º, I, do referido artigo estabelece que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma como dispuser a lei.

Schoueri (2010, p. 4) esclarece que, por generalidade se entende que o imposto de renda deve abarcar todas as pessoas, sem exclusão (ou privilégio) de nenhuma categoria de pessoas. Esse critério é reforçado pela própria Constituição, em seu artigo 150, II, ao proibir tratamento tributário diferenciado em razão da profissão ou função exercida pelo cidadão.

Já a universalidade é definida como a obrigatoriedade de incluir no âmbito de incidência todos os tipos de renda, sem distinção da espécie ou de sua origem. Por último, o critério da Progressividade, já analisado, é técnica de tributação que realiza a graduação da capacidade contributiva e consiste em estabelecer alíquotas maiores para faixas superiores de rendimentos (SCHOUERI, 2010, p. 5).

Mais detalhes sobre a regra de incidência do imposto de renda são dados pelo Código Tributário Nacional (CTN - erigido a Lei Complementar pela recepção constitucional), que, em seus artigos 43 a 45, esclarece as ideias de renda e proventos de qualquer natureza, além de estabelecer outros critérios essenciais:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966)

Quando se chega à legislação ordinária sobre o tema, verifica-se que o Imposto de Renda possui duas grandes fontes de incidência, estando classificado, portanto, em duas categorias: O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), cuja base de cálculo é o lucro real, presumido, ou arbitrado da pessoa jurídica, tendo regulamentação básica na Lei nº 9.430/1996; e o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), incidente sobre o rendimento bruto da pessoa física, consideradas as deduções permitidas, conforme regulamentação contida nas Leis nº 7.713/1998 e nº 9.250/1995.

Ambas as formas principais de incidência do imposto de renda encontram-se atualmente regulamentadas pelo Decreto nº. 9.580/2018, que é o instrumento normativo fonte de consulta das mais detalhadas regras de incidência do imposto, popularmente conhecido como o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018. Esse decreto substituiu, recentemente, o Decreto nº. 3.000/99, após quase 20 anos de vigência e reúne, num só documento, regras esparsas, não sendo, contudo, fonte originária e autônoma de normas fiscais substantivas.

Traçado, de forma geral, o desenho constitucional e o panorama legislativo do imposto de renda, passa-se à exposição da estrutura e forma de incidência específicas do IRPF em nosso ordenamento.

5.4 O Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil – Estrutura e Formas de Tributação

Segundo Schoueri (2010, p. 13) a Lei nº. 7.713/88 estabeleceu a base de cálculo do IRPF de modo bem amplo, em atendimento aos princípios da generalidade e da universalidade. É o que se observa da leitura do artigo 3º da Lei:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto **todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.**

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de

transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

[...]

§ 4º A tributação **independe da denominação dos rendimentos**, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Além disso, a própria Lei nº. 7.713, em seu artigo 6º, assim como o artigo 35, do RIR/2018, elencou o rol dos rendimentos que não estão sujeitos à tributação pelo IRPF, dentre os quais estão as indenizações por acidente de trabalho, os bens adquiridos por doação e herança e o ganho de capital na venda de bens e direitos até determinados limites.

Schoueri (2010, p. 13) também elenca as formas de apuração e recolhimento do IRPF, as quais passam a ser detalhadas.

Primeiramente, se destaca o Imposto de Renda na Fonte por Antecipação (IRF-A), em que a fonte pagadora possui a obrigação de reter o imposto de renda daquele que auferir os rendimentos. Esta modalidade incide, em regra, em todos os pagamentos feitos por pessoas jurídicas a pessoas físicas, exceto quando houver norma expressa em sentido contrário (SCHOUERI, 2010, p. 13).

Ao final do exercício, o contribuinte que sofreu a retenção deverá informá-la na declaração anual do IRPF, compensando-a com o valor apurado de IRPF a recolher. Assim, o contribuinte apenas recolherá a diferença eventualmente faltante, ou receberá uma restituição (SCHOUERI, 2010, p. 14).

Já a pessoa jurídica que efetua os pagamentos, deverá somar, mensalmente, os valores pagos à pessoa física, podendo ser deduzidos da base de cálculo os valores relativos à contribuição previdenciária oficial, contribuição para previdência privada paga pelo contribuinte pessoa física, aos dependentes, a eventual pensão judicial e, no caso de aluguel, impostos, condomínio, despesa de cobrança e soblocação, se pagos pela pessoa física locadora. Feita essa apuração, a pessoa jurídica deve aplicar a tabela progressiva do IRPF, que possui a seguinte configuração desde 2015, de acordo com a Lei nº 13.149/2015:

Tabela 6 – Tabela de incidência mensal do IRPF

Tabelas de incidência mensal

A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: site da Receita Federal do Brasil (RFB), Lei 11.482/2007

Há, ainda, a modalidade do Imposto de Renda Exclusivo na Fonte (IRF-E), que é retido por pessoas jurídicas em determinados pagamentos feitos a pessoas físicas, de maneira definitiva. Ou seja, não há consideração dessas retenções na declaração anual de ajuste. Conforme ensina Schoueri (2010, p. 16), o IRF-E pode ser calculado de maneira proporcional ou progressiva, sendo a proporcional a mais comum.

A Lei nº 11.033/2004 define a tributação definitiva na fonte pelo IRPF de rendimentos financeiros, por meio da aplicação das alíquotas de 15, 17,5, 20, ou 22,5%, a depender do tempo em que o rendimento se mantiver aplicado. Trata-se de exemplo de tributação proporcional pelo IRF-E. Outro exemplo trazido por Schoueri é a tributação de pessoas não residentes, que auferem rendimentos no Brasil, cuja incidência definitiva na fonte varia de 15 a 25% (SCHOUERI, 2010, p. 17).

Como exemplo de aplicação da tabela progressiva em incidência do imposto de renda de forma definitiva na fonte, o autor menciona o 13º salário. Schoueri (2010, p. 17) também explicita que os rendimentos de poupança; juros de letras hipotecárias; juros de bônus e notas do tesouro nacional; rendimentos de títulos da dívida agrária e do Fundo Nacional de Desenvolvimento são isentos do IRF-E.

Além disso, tem-se o que Schoueri (2010, p.17) chama de imposto de renda por Alíquota Fixa (AF), em que o próprio contribuinte calcula e recolhe o IR, como ocorre com os

ganhos de capital, cuja alíquota é de 15%¹⁶, e com os ganhos de aplicação em renda variável, cuja alíquota é de 20%.

Outra modalidade de apuração do IRPF é o Recolhimento Mensal Obrigatório (RMO), que deve ocorrer sempre que a pessoa física auferir rendimentos de outras pessoas físicas, de fontes pagadoras no exterior, ou “que revelem outros acréscimos patrimoniais não justificados” (SCHOUERI, 2010, p. 22). Atualmente, esta incidência está prevista no artigo 118, do RIR/2018:

Art. 118. Fica sujeita ao pagamento mensal do imposto sobre a renda a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º, art. 3º, § 1º, art. 8º e art. 9º ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):
I - os emolumentos e as custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos, entre outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelo erário;
II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou de pensões inclusive alimentos provisionais;
III - os rendimentos recebidos por residentes no País que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas, ou a organismos internacionais de que o País faça parte;
IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas;
V - os juros determinados de acordo com o disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996, na forma estabelecida no art. 249 ;
VI - os rendimentos de prestação a pessoas físicas de serviços de transporte de carga ou de passageiros, observado o disposto no art. 39 ; e
VII - os rendimentos de prestação a pessoas físicas de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, observado o disposto no § 1º do art. 39 .

Nesta modalidade, o contribuinte pessoa física deve somar todos os rendimentos auferidos no mês, que se enquadrem na obrigatoriedade do RMO, realizar as mesmas deduções permitidas para o IRF-A e aplicar a mesma tabela progressiva para recolher o imposto de renda. Este recolhimento, ainda hoje, é conhecido como carnê-leão, também é considerado uma antecipação e deve ser levado para o ajuste anual do IRPF (SCHOUERI, 2010, p. 22-23).

Schoueri (2010, p. 23) menciona, ainda, o Recolhimento Mensal Facultativo (RMF), conforme previsto no artigo 7º da Lei nº 8.383/91, mas diz que esta modalidade é pouco usual, justamente por não ser obrigatória.

¹⁶ Não se pode desconsiderar que esta alíquota não incide pura e simplesmente sobre o valor de “lucro” auferido com a venda de um bem, mas são aplicados fatores de redução, de acordo com a idade do bem, sem se mencionar os valores isentos, conforme determina a Lei nº 9.250/1995.

Por fim, deve se mencionar o que Schoueri (2010, p. 23-26) chama de Complementação Anual Obrigatória (CAO), que nada mais é do que a obrigação de envio da declaração anual de ajuste do IRPF à Receita Federal do Brasil (RFB). Geralmente, a Declaração de Ajuste Anual é entregue até 30 de abril de cada ano (exercício) e se refere ao ano anterior (ano-calendário). Em 2019, o envio da Declaração foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.871 de 20 de fevereiro de 2019.

Existem duas modalidades da declaração anual: a completa e a simplificada.

Na declaração completa, o contribuinte declara todos os seus rendimentos tributáveis e não tributáveis, além de bens e direitos, informa também todas as antecipações sofridas ao longo do ano e desconta do rendimento bruto tributável todas as deduções permitidas por lei, ilustradas no quadro a seguir, juntamente com os respectivos limites:

Quadro 3 – Deduções do rendimento tributável pelo IRPF

Dedução	Previsão Legal	Limite anual
Despesas Médicas	Lei 9.250/95, art. 8º, II, a, RIR/2018, art. 73	Sem limite
Despesas com Instrução do contribuinte e de seus dependentes	Lei 9.250/95, art. 8º, II, b, RIR/2018, art. 74	R\$ 3.561,50 por pessoa (contribuinte e cada dependente)
Despesa com Instrução de dependente portador de deficiência física ou mental – considerada como despesa médica	RIR/2018, art. 73, §3º	Sem limite, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e que o pagamento seja efetuado a entidades destinadas a pessoas com deficiência física ou mental.
Dependentes	Lei 9.250/95, art. 8º, II, c, RIR/2018, art. 76	R\$ 2.275,08 por dependente
Contribuição à Previdência Social	Lei 9.250/95, art. 8º, II, d, RIR/2018, art. 75, I	Sem limite
Contribuição à	Lei 9.250/95, art. 8º, II, e, j,	12% da base de cálculo do

Previdência Privada, cujo ônus tenha sido do contribuinte	RIR/2018, art. 75, II e III, § 1º	IRPF
Pensão Alimentícia Judicial;	Lei 9.250/95, art. 8º, II, f, RIR/2018, art. 72	Sem limites - Não se caracterizam como pensão alimentícia as importâncias pagas a título de despesas médicas e de educação dos alimentandos, ainda que pagas em cumprimento de determinação judicial (RIR/2018, art. 72, §4º)
Livro Caixa (se o contribuinte o escriturar, para registrar despesas profissionais);	Lei 9.250/95, art. 8º, II, g, RIR/2018, art. 68	Sem limites

Fonte: Elaborado pela autora

O contribuinte também pode optar por enviar à RFB a declaração simplificada do IRPF, em que é calculado um desconto fixo de 20% do total de rendimentos tributáveis, limitado atualmente a R\$ 16.754,34, de acordo com o artigo 10, da Lei nº 9.250/1995 (BRASIL, 1995). Nesta modalidade de declaração não é necessário individualizar as despesas gastas.

Apurado o rendimento líquido a ser tributado, deve ser aplicada a tabela progressiva anual do IRPF, conforme divulgado no site da RFB e ressaltado o método de cálculo explicado por Schoueri e exposto na seção relativa à progressividade:

Tabela 7 – Tabela de incidência anual do IRPF (multiplicação da tabela mensal por 12)

A partir do exercício de 2017, ano-calendário de 2016:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: site da Receita Federal do Brasil (RFB), Lei 11.482/2007

Por fim, a legislação também prevê algumas deduções do imposto de renda calculado, conforme determinam o artigo 12, da Lei nº 9.280/1995 e 90 do RIR/2018, tais como o IRF-A, o imposto pago no exterior, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. Merece destaque, ainda, a possibilidade de deduzir do IRPF na declaração completa a contribuição previdenciária patronal paga para empregado doméstico, limitada a um empregado por declaração e ao valor da contribuição incidente sobre um salário mínimo.

Esta dedução foi introduzida no ordenamento pela Lei nº 11.324/2006 e possui validade apenas até o exercício de 2019, referente ao ano-calendário de 2018. Sobre este tema, tramita atualmente o Projeto de Lei nº 1.766, de 2019, que pretende prorrogar a possibilidade de se realizar essa dedução até o exercício de 2024, ano-calendário 2023. O projeto foi aprovado em 08/10/2019 pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado e segue para votação no Plenário do Congresso Nacional.

Esta dedução representa relevante elemento de política fiscal para redução das desigualdades de gênero, na medida em que valoriza e incentiva a formalização do trabalho doméstico, predominantemente realizado por mulheres, conforme se demonstrou no capítulo 2.

6 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF) E SUAS IMPLICAÇÕES DE GÊNERO

6.1. A tributação familiar pelo IRPF e desigualdade de Gênero

Ao longo da pesquisa que resultou no presente trabalho, percebeu-se intrigante constatação: apesar da escassa produção nacional a respeito das relações entre tributação e desigualdade de gênero, os estudos sobre a tributação da família têm se propagado, sobressaindo a produção de Derzi, nas notas de atualização das obras de Baleeiro, tanto as *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (2010), quanto o *Direito Tributário Brasileiro* (2013).

Embora esses estudos não façam uma análise direta ou explicitamente do ponto de vista do gênero, é inegável tal relação, especialmente considerando que os dados da desigualdade entre homens e mulheres se acentuam no contexto familiar, após a maternidade, como visto no capítulo 2.

Conforme já se sinalizou nos capítulos anteriores, no âmbito internacional, grande parte dos trabalhos desenvolvidos no tema parte justamente da análise dos arranjos familiares; da divisão sexual do trabalho; da demanda de cuidado dos filhos, idosos e pessoas adoecidas e dos impactos que todos esses fatores causam na participação da mulher no mercado de trabalho. Estes são alguns dos elementos considerados nos estudos nacionais sobre a tributação das famílias.

Cristiane Miranda Botelho (2002) elaborou dissertação de mestrado específica neste tema, intitulada *A Proteção da Família no âmbito de Renda da Pessoa Física no Direito Positivo Brasileiro – Capacidade Contributiva e intributividade do Mínimo Existencial*. Após discorrer a respeito do âmbito de incidência do imposto de renda e passar pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva no IRPF, Botelho analisou as regras de incidência do imposto e suas relações com o princípio constitucional de proteção da família.

Primeiramente, Botelho (2002, p. 123) esclarece que a expressão “tributação da família” é utilizada em referência à incidência do IRPF sobre as pessoas componentes de um núcleo familiar. Ou seja, na legislação brasileira, a unidade familiar não é um contribuinte em si, mas a incidência formal sempre recai sobre o indivíduo, independentemente de sua conformação familiar.

Essa diferenciação é relevante porque a entidade familiar já foi considerada como contribuinte “supraindividual”, como ressalta Botelho, citando Concépcion Perez de Ayala (Botelho, 2002, p. 134). Este, aliás, é um dos pontos mais propícios a revelar vieses explícitos de gênero, em razão da consequente obrigação de envio da declaração conjunta do IRPF, como será visto à frente.

Aqui reside a ligação entre a análise do núcleo familiar e o princípio da personalidade como expressão da capacidade contributiva expressada no capítulo 5. Sem considerar as despesas incorridas na realidade familiar de cada indivíduo, homem ou mulher, o IRPF atingirá o mínimo existencial, o que é vedado pelo ordenamento.

No Brasil, conforme já verificado, são previstas deduções que, apesar de defasadas em relação aos reais gastos familiares, buscam a proteção do mínimo existencial e da capacidade contributiva. É importante pontuar que está em vias de ser apresentada ao Congresso Nacional Brasileiro a proposta de reforma tributária do governo de Jair Bolsonaro, que pretende reduzir as deduções do IRPF, ao argumento de que elas sejam responsáveis por um caráter regressivo no imposto.

O secretário especial da Receita Federal, José Roberto Tostes Neto, em entrevista ao jornal O Estado de S. Paulo, explicou o entendimento do governo: "Isso é que é regressivo, porque quem tem mais deduz mais e, portanto, paga menos proporcionalmente do que quem ganha menos e não tem deduções." (FERNANDES; FUCS, 2019). A fala do secretário, contudo, não se justifica logicamente, já que, para as pessoas que possuem menos despesas efetivas a deduzir, existe a opção do desconto simplificado, como mencionado no tópico 5.4.

Ao mesmo tempo, a verificação dessas peculiaridades nos gastos pessoais e familiares leva à vedação de tratamento desigual entre os sujeitos, na medida em que o fato de uma pessoa ter filhos ou participar de uma unidade de família não deve ser penalizado pelo IRPF, ainda que indiretamente, em relação a uma pessoa solteira, nem o contrário pode ocorrer.

Apesar da necessidade de se considerar a realidade familiar do sujeito passivo da tributação estar clara e justificada pelo próprio princípio da capacidade contributiva, não se pode ignorar que tal importância advém também da proteção constitucional que é dada à família, seja ela de que formato for, como modernamente se considera. É o que preconiza o artigo 226 da Constituição de 1988:

Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.
§1º O casamento é civil e gratuita a sua celebração.

§2º O casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei.

§3º Para efeito de proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre homem e mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar a sua conversão em casamento.

§4º Entende-se também como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes. (BRASIL, 1988)

É também na Constituição que se justifica a necessidade de se deduzirem os gastos tidos com a unidade familiar, especialmente os dependentes. Repete-se: além de tais deduções estarem intrinsecamente relacionadas com a realização do princípio da capacidade contributiva, pode-se afirmar também que, no Estado Democrático de Direito erigido pela Constituição de 1988, essa capacidade contributiva deve considerar os custos despendidos com dependentes em razão do papel atribuído à família no cuidado dessas pessoas. É o que se denota da leitura dos artigos 227 e 230 da Constituição:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

§ 1º O Estado promoverá programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem, admitida a participação de entidades não governamentais, mediante políticas específicas e obedecendo aos seguintes preceitos: (Redação dada Pela Emenda Constitucional nº 65, de 2010)

[...]

II - criação de programas de prevenção e atendimento especializado para as pessoas portadoras de deficiência física, sensorial ou mental, bem como de integração social do adolescente e do jovem portador de deficiência, mediante o treinamento para o trabalho e a convivência, e a facilitação do acesso aos bens e serviços coletivos, com a eliminação de obstáculos arquitetônicos e de todas as formas de discriminação.

Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida. (BRASIL, 1988)

O RIR/2018, em consonância com os deveres impostos pela Constituição, elenca as pessoas que serão consideradas dependentes para fins de dedução na apuração do IRPF:

Art. 71. [...]

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto no § 3º do art. 3º e no parágrafo único do art. 4º (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal; e

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do § 1º poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).

Derzi (2010, p. 1.191) pontua que o sentido a ser conferido a essa proteção especial à família dependerá da concepção dos “tipos socialmente aceitos e da essência peculiar de cada modelo de família”. Tal ressalva se mostra essencial, considerando a atual conjuntura de transformações sociais vivenciadas no Brasil e em todo o mundo. Assim, a professora destaca que, ainda que se considere a concepção tradicional de família, surgida no seio matrimonial, esta não deve encerrar os modos de configuração familiar a serem observados na análise ora empreendida. Ela, então, exemplifica modelos de estrutura familiar que devem ser abarcados na interpretação do artigo 226 da Constituição:

- ✓ o tradicional, do pai provedor e da mãe dona-de-casa;
- ✓ o de cooperação entre cônjuges-pais no trabalho doméstico e fora do lar (em que um deles, geralmente a mulher, auxilia o marido na profissão, muitas vezes sem remuneração própria);
- ✓ o de dupla renda, em que ambos os esposos exercem atividade remunerada;
- ✓ o de fases diferentes ou intermitentes, em que o cônjuge feminino, no período de gestação e de filhos menores, se dedica exclusivamente ao lar, para depois reassumir um trabalho remunerado;
- ✓ o de idosos;
- ✓ o de chefia feminina etc. (DERZI, 2010, p. 1-193)

A esses exemplos, deve-se acrescentar o da família resultante da união homoafetiva, recebida pelo STF como unidade familiar a ser protegida pelo estado, quando do julgamento da ADI 4277 e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 132, em julgamento histórico ocorrido em maio de 2011.

Tal entendimento foi reforçado em 2019, também pelo STF, no julgamento da ADI 5971, em que o Tribunal decidiu que, para fins de aplicação de políticas públicas no Distrito Federal, o reconhecimento de união estável entre pessoas do mesmo sexo não pode ser excluído do conceito de entidade familiar.

Nesse sentido, tem-se que a tributação deve ser neutra, de modo a não desincentivar, ou não influenciar nenhuma das escolhas feitas sobre o modo de vida de cada um. Ou seja, a incidência do imposto de renda sobre as pessoas físicas não deve ser fator decisivo no momento de optar-se, por exemplo, pela união com outra pessoa, ou não, por ter filhos ou não, ou no tratamento que será dispensado para com os idosos e pessoas que demandem cuidados especiais.

Não é constitucionalmente aceitável, portanto, uma norma como a que vigeu no Brasil de 1941 a 1965, criando adicional que ficou conhecido como Imposto de Renda do Solteiro. O artigo 32 do Decreto-Lei nº 3.200 de 1941 previa a alíquota adicional de 15% para os solteiros e viúvos maiores de vinte e cinco anos sem filhos e de 10% para os casados sem filhos. Havia, ainda, o adicional de 5% para casais com mais de 45, que tinham somente um filho (NÓBREGA, 2014, p. 56).

Destaca-se que neutralidade aqui não se confunde com a ideia defendida pelo pensamento do estado neoliberal, como demonstrado no capítulo 3, dada a premissa de que qualquer incidência tributária afeta qualquer tipo de escolha a ser feita pelo indivíduo. Trata-se, sim, da importância de o IRPF não se tornar mais gravoso para aquele que decide se unir a outra pessoa que possui renda mais elevada, por exemplo.

Como já se pontuou, apesar de não tratar de modo explícito das desigualdades de gênero decorrentes da política fiscal de um país, Derzi, constantemente, menciona a importância do estado não interferir das escolhas privadas dos indivíduos e na sua emancipação, especialmente da mulher. Por outro lado, a professora critica o fato de a produção doutrinária brasileira não reconhecer o princípio de proteção da família como conformador e orientador do Direito Tributário, ao contrário do que ocorre em diversos países europeus, como na Alemanha. Tal constatação se dá, mesmo com o nosso quadro

constitucional trazendo a família como elemento que merece a atenção e proteção do Estado. Em suas palavras:

Também o Direito Tributário não pode ignorar a Constituição e a realidade social. O modelo tradicional da família (no casamento) não pode ser o único a merecer proteção jurídica. Assim, as tributações mais onerosas da segunda renda familiar (geralmente da esposa) e as tributações conjuntas e obrigatórias dos cônjuges têm sido sistematicamente declaradas inconstitucionais, por atentatórias à igualdade e ao direito de a mulher manter sigilo profissional. Se parece que o Direito Civil tende a flexibilizar o modelo legal de família no casamento, igualmente **o Direito Tributário não pode assumir o papel preconceituoso de reeducar a mulher, reconduzindo-a ao trabalho doméstico.** (DERZI, 2010, p. 1194, grifo nosso)

Assim, conforme será percebido a seguir, não basta que a legislação tributária se abstenha de elencar discriminações explícitas entre homens e mulheres, mas é necessário que o efeito da incidência e do modo de se apurá-la também não cause essa distorção.

6.1.1 Os sistemas de tributação pelo IRPF. Problema da declaração conjunta.

Conforme será visto mais adiante, alguns trabalhos internacionais e históricas decisões dos tribunais constitucionais europeus relacionaram tributação pelo imposto de renda e desigualdade de gênero. Tais relações se fizeram sob a perspectiva do envio de declaração conjunta do IRPF e como essa regra afeta a renda secundária, geralmente, a feminina.

Antes de explicar esses estudos estrangeiros, contudo, serão expostos, a seguir, os sistemas de apuração do imposto de renda, na linha do que ensina Derzi (2010, p. 1.198-1.236), de modo a compreender a sistemática de funcionamento de cada um, bem como explicitando os julgamentos históricos ocorridos nas cortes norte-americanas e europeias sobre o tema.

Derzi (2010, p. 1.199) inicia esta exposição específica narrando a decisão judicial mais antiga que analisou a tributação de pessoas casadas, datada de 1930, nos Estados Unidos, no caso *Poe x Seaborn* (1930). Neste caso, se questionou o fato de que, quando a renda era apenas de um dos cônjuges, sua tributação ficaria muito mais onerosa do que se cada um auferisse metade dessa renda e fosse solteiro, ou enviasse declaração separada, em razão da progressividade. O que acontecia está demonstrado no exemplo abaixo, tendo como parâmetro a tabela progressiva do IRPF brasileiro:

Quadro 4 – Simulação da situação dos casais antes do julgamento *Poe x Seaborn*

Renda do casal, auferida por um dos cônjuges: R\$ 4.000,00 Alíquota do IRPF: 22,5% IRPF a recolher: R\$ 900,00	Renda do casal, auferida por ambos os cônjuges: R\$ 4.000,00, R\$ 2.000,00 cada Alíquota do IRPF para cada: 7,5% IRPF a recolher: R\$ 300,00, R\$ 150,00 cada
--	--

Fonte: Elaborado pela autora

A Corte Constitucional americana, então, introduziu o sistema de *splitting* de tributação pelo IRPF, pelo qual a renda do cônjuge que a recebe é dividida por dois e tributada separadamente. Esta técnica, contudo, apenas elimina a penalidade do casamento, não reduzindo as desigualdades de gênero advindas de um sistema de declaração conjunta, como será percebido a seguir,

Para a professora Misabel Derzi o marco jurisprudencial sobre o tema foi a decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, o *BVerfG* em 1957, em que a corte julgou inconstitucional a obrigatoriedade do envio de declaração conjunta do IRPF entre pessoas casadas. Isso porque tal obrigatoriedade elevava a tributação do casal em relação à tributação separada, também em razão da tributação progressiva. Nessa ocasião, o tribunal alemão recomendou a utilização do *splitting*, tal como já ocorria nos Estados Unidos (DERZI, 2010, p. 1.200).

Por suas relevantes considerações e pelo teor de igualdade entre homens e mulheres, vale a transcrição de trechos do julgamento, citados por Derzi:

[...] a imposição comum deve servir ao fim de ‘devolver a esposa ao lar, ao assim chamado ‘efeito de educação’ de separar a mulher da atividade profissional mediante a conseqüente imposição maior (segundo o Memorando do Ministro da Fazenda, p.14). Não existem Duvidas constitucionais sobre a possibilidade de perseguir com um imposto também outros fins, além da obtenção de ingressos. Isso, entretanto, somente é válido com a limitação de que esses fins secundários em si sejam neutros constitucionalmente e se queria consegui-los com impostos que não tenham constitucionalmente nenhum inconveniente. No caso da imposição comum dos cônjuges, entretanto, se utiliza o efeito da educação para a justificação de uma disposição já por outra causa inconstitucional. Por outro lado, o fim da educação alcança um terreno que já está delimitado por uma disposição constitucional, em relação à qual o legislador comum não pode fazer livremente disposição de valor. Isso resulta tanto do art. 6º, §1º, como também do art. 3º, 2, da Lei Fundamental.

Como já foi exposto anteriormente, o art. 6º § 1º, da Lei Fundamental é um reconhecimento da liberdade da esfera provada do matrimônio e da família, no sentido dos direitos fundamentais clássicos; corresponde, portanto, a uma ideia

retora de nossa Lei Fundamental : a limitação de todo poder público da possibilidade de influência sobre o indivíduo livre. Dessa ideia resulta geralmente o reconhecimento da esfera de formação da vida privada à margem da influência estatal... **A essa liberdade de decisão privada dos cônjuges também pertence a decisão se uma pessoa se dedica exclusivamente ao lar, se ela ajuda o esposo em sua profissão ou se ela adquire ingressos macroeconômicos próprios. O fim mencionado para a justificação da imposição comum, “devolver ao lar” a esposa profissionalmente ativa, corresponde a um conceito sobre a melhor maneira da configuração matrimonial.**

A não aptidão do assim chamado efeito educação para justificação da imposição comum segue também o princípio da igualdade dos sexos (art. 3º, §§2º e 3º da Lei Fundamental). A Lei Fundamental parte da base de que a igualdade é compatível com a proteção matrimonial e a família, de modo que a legislação não deve partir de uma contradição entre dois princípios. Assim a igualdade da mulher inclui que tenha a possibilidade de obter ingressos macroeconômicos com as mesmas oportunidades legais que cada cidadão varão. Valorar em princípio a atividade profissional remunerada da mulher como perturbadora do matrimônio contradiz não só o princípio, mas também o conceito literal do art. 3º, § 2º da Lei Fundamental. **O propósito da lei, de retirar a esposa da atividade macroeconômica não é correto para justificar a imposição comum** (Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfG) apud DERZI, 2010, p. 1.202-1.203, grifos nossos).

Na mesma linha, em 1976, a Corte Constitucional Italiana afastou a regra segundo a qual a renda da mulher se acumularia à do marido. Segundo narra Derzi (2010, p. 1.203), no ano de 1975, algumas esposas se recusaram a fornecer os dados necessários à declaração do IRPF para os maridos, que ajuizaram 6 ações para buscar solucionar o problema. Seu pleito, contudo, foi rejeitado pela Corte.

Nestes casos foi considerada inconstitucional a vinculação da renda da mulher à do marido com o envio da declaração conjunta por ele, não sendo permitido que ela seja sujeito passivo do IRPF (DERZI, 2010, p. 1.203).

Já em 1988 e 1989, o Tribunal Constitucional espanhol decidiu que a capacidade contributiva era individual e não poderia ser afetada pelo casamento, também afastando a declaração conjunta obrigatória para o IRPF das pessoas casadas (DERZI, 2010, p. 1.203).

Em razão dessa sequência de questionamentos à tributação conjunta da renda dos casais, diversas alterações legislativas ocorreram na década de 80, fazendo surgir três diferentes formas de tributação de casais em sua renda: a tributação individual e independente; a que varia com o estado civil das pessoas; e a do *splitting* conjugal ou total, este também conhecido como quociente familiar.

Tais sistemas, conforme ensina Derzi (2010, p. 1.206), geralmente são combinados nos países, não se utilizando apenas uma forma pura. Quando o envio da declaração conjunta ocorre, ele se dá de modo facultativo, tal como é no Brasil, em que é possível optar também

pela tributação individual, com o envio da declaração separada e a manutenção das deduções pessoais e familiares, como será explicitado mais à frente.

O que não se verifica mais é a tributação obrigatoriamente conjunta, sem a opção pelo sistema individual. Atualmente, se tem notícia de que apenas a Suíça ainda adota essa sistemática, que também é alvo de questionamentos (SWISSINFO, 2018).

Derzi (2010, p. 1.205) afirma que o sistema de tributação independente é muito difundido entre os países atualmente, possuindo variantes, tal como ocorre na Inglaterra, no Brasil, na Itália, na Alemanha, Holanda, etc. Dentre esses países, a professora destaca a Inglaterra e a Holanda, que concedem isenções específicas para pessoas casadas com encargos, ou solteiras chefes de família.

Já no segundo tipo de tributação, Derzi exemplifica os Estados Unidos, que impõem alíquotas reais mais ou menos gravosas, de acordo com o estado civil e com determinados modelos de família. Por fim, ela menciona Portugal como exemplo de nação que adota o *splitting* conjugal obrigatório, que divide a renda total entre o casal, sendo este facultativo na Alemanha, ao mesmo tempo em que menciona a França como país que aplica o *splitting* total, sistema em que todos os componentes da unidade familiar são considerados na divisão da renda (DERZI, 2010, P. 1.205).

6.2 Vieses de gênero contidos no IRPF em outros países e comparação com a legislação brasileira.

6.2.1 Um estudo amplo sobre vieses de gênero contidos no IRPF.

Stostky (2005, p. 2) empreende uma análise aprofundada sobre o IRPF e começa afirmando que a natureza pessoal desse imposto permite que se estabeleça uma fiscalidade diferenciada entre homens e mulheres, mesmo que a tributação seja uniforme para pessoas no mesmo lar ou unidade familiar, podendo a diferença ser implícita ou explícita. O quadro abaixo traduz a demonstração feita pela Autora em seu texto:

Quadro 5 – Formas de vieses de gênero no imposto sobre a renda global

Explícito	
Declaração conjunta	Declaração individual

<ul style="list-style-type: none"> • Atribuição de preferências fiscais em relação a um dos cônjuges; • Responsabilidade pelo cumprimento das normas tributárias 	<ul style="list-style-type: none"> • Atribuição da renda não laboral ou renda de empresas; • Atribuição de preferências fiscais ou requisitos para fazer jus a elas; • Estrutura dos tipos impositivos
Implícito	
<p style="text-align: center;">Declaração conjunta</p> <ul style="list-style-type: none"> • Progressividade dos tipos impositivos marginais e da renda dos trabalhadores secundários 	<p style="text-align: center;">Declaração individual</p> <ul style="list-style-type: none"> • Atribuição da renda não laboral ou renda de empresas; • Atribuição de preferências fiscais;

Fonte: STOTSKY, 2005, p. 3

Há duas classes principais de impostos sobre a renda da pessoa física, os cedulares e os globais, mesmo que um possua características do outro. Nos impostos cedulares, a incidência ocorre de acordo com cada fonte de renda do contribuinte, podendo este deduzir o valor recolhido de uma fonte na cobrança de outra, entre outras formas de interação entre as rendas (STOTSKY, 2005, p. 3). Como já se verificou, esse foi o sistema adotado no Brasil até 1988, quando foi editada a Lei nº 7.713.

Stosky (2005, p. 4) afirma que é mais difícil haver vieses de gênero nas imposições cedulares, visto que o critério de tributação está atrelado ao tipo de renda, não à pessoa em si. Ainda assim, tal diferenciação poderia existir através de métodos de créditos e deduções, por exemplo, o que seria uma desigualdade explícita. Esta classe de imposto de renda é mais comum em países em desenvolvimento, em que a administração tributária não é bem desenvolvida. Ainda assim, é um sistema cada vez menos utilizado, segundo a autora.

Já no imposto global, mais comum em países industrializados e cada vez mais usados nos países em desenvolvimento, considera-se o conjunto da renda obtida pelo contribuinte, com alguns elementos *cedulares*, como a tributação diferenciada dos ganhos de capitais e renda de juros. Neste tipo de imposição é mais comum a existência de distinções de gênero e ele se divide em duas categorias, de acordo com a forma de entrega da declaração: individual

ou conjunto (STOTSKY, 2005, p. 4). A maioria dos sistemas segue a regra de declaração individual como opção à declaração conjunta, como já se demonstrou.

Após essas notas introdutórias, Stotky (2005, p. 5) passa a detalhar as formas como o regime de declaração individual pode apresentar distinções de gênero, esclarecendo a exposição feita no quadro anteriormente citado. Inicia-se pelas distinções da atribuição da renda que não decorre do trabalho.

Essa é uma forma explícita de desigualdade de gênero em um sistema fiscal, a depender do modo como são alocadas as rendas do casal que não provém do Trabalho, o que varia de legislação para legislação. Para as rendas laborais não há mistério: elas são atribuídas a cada um que trabalha e auferir a renda.

Entre as formas de dar neutralidade a esta atribuição, Stotky (2005, p. 5) exemplifica a atribuição de toda a renda ao cônjuge que mais ganha (embora aqui se observe uma forma clara de desigualdade), a atribuição em partes iguais entre os cônjuges, a liberdade para que o casal escolha como a renda será atribuída entre eles, e a atribuição da renda ao proprietário do bem que a gera.

No entanto, alguns sistemas fiscais atribuem toda a renda não laboral ao marido. Trata-se de herança da tradição de *comon law*, que presumia que toda a renda auferida em um patrimônio era de propriedade do homem. Já na tradição do direito civil, presente nos países latinos, a regra geral é a de que todo o ganho na constância do casamento é de ambos os cônjuges. (STOTSKY, 2005, p. 5)

A autora, então, exemplifica esse sistema mencionando a realidade britânica, em que, até a reforma de 1990, a regra era a declaração conjunta e, se a mulher apresentava declaração separada, toda a sua renda era atribuída ao marido. Isso ainda perdurava em 2005, data de elaboração do artigo analisado, em países como República Dominicana, Kenya, Côte d'Ivoire e Tailândia. (STOTSKY, 2005, p. 5)

Ao analisar este tipo de desigualdade, pensa-se que ela traz vantagens à mulher, que acaba recolhendo menos impostos. No entanto, Stotky (2005, p. 5) explica que tal situação possui implicações que vão além das fiscais, tendo impacto patrimonial importante. Este sistema pode causar sérias dificuldades às mulheres em momentos de dissolução da união conjugal para reclamar sua parte nos bens que ajudou a construir ou mesmo que eram de sua propriedade individual, a depender do sistema.

Há, ainda, a possibilidade de alguns sistemas fiscais implementarem desigualdades explícitas de gênero nas rendas decorrentes de empresas familiares. Em alguns países, como a Tanzânia, esta espécie de renda se atribui integralmente ao marido, independentemente da função que cada um exerce na sociedade. (STOTSKY, 2005, p. 5)

Outra forma explícita de se exercerem distinções de gênero no IRPF, como argumenta Stotsky (2005, p. 6) é através da forma de se concederem isenções, deduções e créditos na apuração do imposto. Alguns países europeus possuíam sistemas discriminatórios neste aspecto, como é o caso dos Países Baixos, em que, até 1984, um homem casado tinha direito a uma dedução de renda mínima impositiva (respeito ao mínimo existencial) maior que de uma mulher casada.

Já nos países em desenvolvimento, ainda é possível encontrar este tipo de discriminação na legislação fiscal, como exemplifica Stotsky (2005, p. 6) ao mencionar uma dedução para o marido em razão de sua mulher não possuir renda, mas não o oposto, ou uma dedução que varia conforme seja um homem casado, ou uma mulher casada (como na Indonésia).

No Líbano, existe uma dedução por filho até os 18 anos, ou até os 25, caso ele curse uma universidade. Já para a filha, a dedução se aplica até ela se casar, ou se ela se tornar viúva, ou divorciada (STOTSKY, 2005, p. 6). Como se narrou na seção sobre o histórico do IRPF no Brasil, o sistema nacional já possuiu previsão semelhante.

Stotsky (2005, p. 6) relata que na África do Sul, até 1995, vigorou um sistema em que a alíquota do imposto era maior para as mulheres casadas do que para os homens.

Já nos regimes de declaração conjunta é mais fácil encontrar desigualdades implícitas do que explícitas, mas estas também podem existir. Uma delas ocorreria, por exemplo, se a lei previsse dedução e isenção do mínimo vital somente para homens chefes de família. Além disso, até 1990 na Inglaterra e 1983 na França, a declaração conjunta deveria ser apresentada apenas pelo marido, outra forma expressa de discriminação de gênero. (STOTSKY, 2005, p. 7).

Uma característica marcante do regime de declaração conjunta obrigatória é a desvantagem havida para o trabalhador com renda secundária, porque o imposto que incide sobre sua renda é levado a uma incidência marginal mais alta, aplicada à renda primária. Neste ponto, Stotsky (2005, p. 7) afirma que, nos países em desenvolvimento, cada vez mais mulheres auferem mais renda do que seus maridos, embora estes possuam maior presença no

mercado de trabalho ativo. Ela não apresenta dados que suportam essa afirmação, mas utiliza essa situação para fundamentar a ideia de que esta discriminação pode ocorrer contra o homem também, caso ele ocupe o lugar da renda secundária.

Depois de exemplificar as formas com que o IRPF pode causar desigualdades de gênero, Stotsky (2005, p. 8) apresenta um quadro demonstrativo das reformas feitas pelo mundo na busca de reduzir as desigualdades de gênero nos sistemas do imposto de renda, destacando que alguns países já atingiram a neutralidade, enquanto outros ainda tinham muito que fazer nesse sentido em 2005.

Quadro 6 – Exemplos de reforma do viés de gênero

Cuadro 2. Ejemplos de reforma del sesgo de género

* Francia, 1983: Se pasó de exigir en la declaración jurada familiar solamente la firma del marido a exigir la firma de ambos cónyuges.

* Irlanda, 1993: Se pasó de la declaración conjunta a nombre del esposo, con imposición optativa en forma separada sobre la renta laboral de la mujer, a un régimen de presentación conjunta a nombre del cónyuge con mayores ingresos, con imposición optativa en forma separada sobre la renta laboral del otro cónyuge.

* Malasia, 2003: Se abandonó el régimen de presentación conjunta de ambos cónyuges a nombre del marido. A partir de 2004, cada cónyuge tributa por separado, y pueden optar por la presentación conjunta.

* Países Bajos, 1984: Se pasó de otorgar al hombre casado una deducción más alta que a la mujer casada no imponible por renta mínima personal, a otorgar una deducción básica igual para hombres y mujeres.

* Reino Unido, 1990: Se pasó de un régimen de declaración conjunta a nombre del marido, con imposición optativa en forma separada sobre la renta laboral de la mujer, a un régimen de declaración individual.

* Sudáfrica, 1995: Se dejó de gravar a las personas solteras y a las mujeres casadas con una escala de tipos más altos que los aplicables a los hombres casados, y se adoptó en cambio una escala impositiva unificada. | _____

Fonte: Stotsky, 2005, p. 8

Assim como narrado por Derzi (2010), Stotsky (2005, p. 9) descreve que a questão de gênero na tributação começou a ganhar importância na Europa nos anos 80. Um estudo realizado pela Comunidade Europeia em 1985 revelou que os sistemas tributários eram desvantajosos para as mulheres casadas em diversos aspectos: o aumento da taxa marginal de

sua tributação em razão da declaração conjunta; o modo de estabelecer mínimos não tributáveis para o marido; a ausência de deduções em razão de gastos com o cuidado dos filhos e ajuda doméstica quando ambos os cônjuges trabalham fora, a impossibilidade da mulher declarar sua própria renda e a responsabilidade pela falta de pagamento do outro cônjuge.

Conforme esclarece Stotsky (2005, p. 9), a sugestão do estudo foi implantar um regime de tributação totalmente independente, ou, ao menos, oferecer esta opção. Alguns acreditavam que esta solução era radical e que seria possível eliminar as desigualdades explícitas sem recorrer a isso. Já as implícitas seriam impossíveis de serem eliminadas, já que existem muitas diferenças de comportamento de homens e mulheres no tempo e no espaço, mas seria possível eliminar as desigualdades implícitas em suas piores formas.

Alguns autores acreditam que a tributação deve ser conjunta em razão da natureza conjunta dos gastos com a família e que isso não impede que haja igualdade de gênero. Como Stotsky (2005, p. 10) indica, Pechman y Englehardt (1990) analisaram diversos sistemas de países industrializados e concluíram que as diferenças podem se dar em razão do juízo de valor que cada sociedade possui sobre a família.

A economista americana segue narrando que, em 1990, se empreendeu importante reforma no sistema tributário do Reino Unido, sob o viés do gênero, quando se passou da declaração conjunta para a individual. Até chegar a este momento, a autora passeia pela história do imposto de renda no Reino Unido, que tem trajetória muito parecida na Irlanda e assim se tem a linha do tempo estudada (STOTSKY, 2005, p. 10,11):

- ✓ 1799 – criação do imposto de renda - A atribuição da renda de um casal ao marido refletia o status legal das mulheres casadas e as leis de propriedade em vigor na época.
- ✓ 1882 – sanção da lei sobre propriedade da mulher casada.
- ✓ 1894 - estabeleceu-se uma regra fiscal que permitia às mulheres casadas tirar proveito, na renda, dos subsídios concedidos a pessoas solteiras, quando a renda combinada do casal era inferior a 500 libras.
- ✓ 1918 – criada a renda mínima imponible para homens casados, respeitando o mínimo existencial
- ✓ 1978 – concedido o direito às mulheres de receberem suas restituições de valores retidos a maior e sua renda, o que antes era dado ao marido
- ✓ 1982 – renda mínima imponible para homens casados foi ampliada para 1,6 mais que a de uma pessoa solteira
- ✓ 1988 – estabeleceu-se que, a partir de 1990, a tributação seria individual
- ✓ 1988 – o mínimo imponible da renda passou a ser transferível entre os cônjuges.

Mesmo com tais reformas, havia muitas críticas ao sistema do modo como estava:

O sistema britânico é baseado no princípio da dependência. A renda da esposa é tratada simplesmente como se ela fosse o marido e, em reconhecimento ao ônus que ela impõe ao seu cônjuge, uma quantia particularmente alta de renda pessoal não tributável é concedida a ela. As pressões sociais levaram à adoção de duas importantes modificações. A mulher tem o direito de deduzir um mínimo pessoal de sua própria renda trabalhista. O casal pode optar por uma tributação independente sobre sua renda (mas, nesse caso, eles perdem a redução por um mínimo pessoal adicional que corresponderia ao marido, essa opção raramente é conveniente). (STOTSKY, p. 11, tradução nossa)¹⁷

Nos Estados Unidos, segundo Stotsky (2005, p. 11) a única desigualdade explícita de gênero que já houve foi uma pequena diferença dos valores de dedução das despesas com filhos, que vigorou durante um tempo.

Quando surgiu, em 1913, o imposto de renda da pessoa física se baseava em declarações individuais, mas concedia isenções maiores para pessoas casadas do que para solteiras. O tratamento da propriedade conjugal diferia entre os estados. Nos estados que seguiam a *common law* um homem casado com uma mulher que não tinha renda fazia uma declaração atribuindo-se o total da renda. Já nos estados que seguiam o direito civil, cada cônjuge possuía uma participação na renda total auferida, conforme definido em lei (*bien ganancial*).

Nos estados em que prevalecia o conceito de propriedade comum, a Corte Suprema decidiu que os casais poderiam dividir a renda conjunta em partes iguais e enviar duas declarações para fins de impostos federais, pagando o imposto a taxas mais baixas. Alguns estados onde o sistema de *common law* governou começaram a promulgar regras de propriedade comum para oferecer os mesmos benefícios aos seus residentes. (STOTSKY, 2005, p. 11).

A seguir, transcreve-se trecho importante da narrativa sobre a história do imposto de renda nos Estados Unidos, por conter detalhes sobre as regras:

Depois de um prolongado debate legislativo, o Congresso modificou o sistema tributário em 1948, transformando-o em um regime de base familiar, e estabeleceu uma nova escala de impostos para casais que apresentassem declarações conjuntas,

¹⁷ El sistema británico se apoya en el principio de dependencia. La renta de la esposa es tratada sencillamente como si fuera del esposo, y como reconocimiento por la carga que ella le impone a su cónyuge, se otorga a este un monto de renta personal no imponible especialmente alto. Las presiones sociales han llevado a la adopción de dos importantes modificaciones. La mujer tiene derecho a descontar de su propia renta laboral un mínimo personal. La pareja puede optar por una imposición independiente sobre su renta (pero como en ese caso pierden la reducción por mínimo personal adicional que le correspondería al marido, esta opción rara vez resulta conveniente).

com seções duas vezes maiores do que as aplicáveis às pessoas solteiras. Isso gerou um benefício fiscal significativo para os casamentos em que havia apenas um cônjuge fornecendo renda. Em 1952, o Congresso estabeleceu uma outra escala para pessoas solteiras que eram chefes de família com dependentes, que estavam entre as escalas aplicáveis àqueles que apresentavam declarações conjuntas e individuais. Em 1969, quando os contribuintes não casados foram colocados em uma escala um pouco mais favorável do que a dos casamentos, uma quarta escala foi estabelecida para os casamentos que apresentavam declarações separadas, um regime que em quase todos os casos era desvantajoso para os casais. Desde então, houve várias mudanças na carga relativa das diferentes escalas, com o estabelecimento e posterior eliminação da dedução para os casamentos com uma dupla fonte de renda. (STOSTKY, 2005, p. 12, tradução nossa)¹⁸

Nos países em desenvolvimento, segundo Stotsky (2005, p. 12), o sistema mais comum é a atribuição da renda da mulher casada ao marido, além da carga tributária, para todo tipo de tributo que seja individual (cedular). Ainda assim, muitos sistemas permitem que a esposa declare e tribute separadamente a sua renda decorrente do trabalho, como ocorre no Brasil.

Como exemplos de reforma, a Economista norte-americana (STOTSKY, 2005, p. 12) cita a África do Sul, que unificou as alíquotas do imposto em 1995 (eram mais altas para mulheres casadas), bem como a Malásia, que, em 2003, passou para um regime de declaração individual, com a opção de envio conjunto se a mulher for residente ou nativa da Malásia, ou se o homem não tiver renda.

Stosky (2005, p. 13) argumenta, ainda, que, em alguns países, a legislação do imposto de renda reflete expressamente normas sociais que regem as questões de gênero e diferenciam homens e mulheres, por reflexo de posições tradicionais ou para incentivar determinados comportamentos. Há quem acredite que isso não seria discriminatório, já que apenas reflete as normas sociais vigentes, e há quem diga que isso reforça a degradação do papel na mulher nesta sociedade.

Na Índia e outros países da Ásia, em que prevalece a família indivisa hindu (compreende todos os varões que descendem em linha masculina de um ancestral comum,

¹⁸ Luego de un prolongado debate legislativo, en 1948 el Congreso modificó el sistema impositivo transformándolo en un régimen basado en la familia, y estableció una nueva escala impositiva para los matrimonios que presentaran declaraciones conjuntas, con tramos dos veces más amplios que los aplicables a las personas solteras. Esto generó un importante beneficio impositivo para los matrimonios en los que había un solo cónyuge proveedor de ingresos. En 1952 el Congreso estableció otra escala para las personas solteras que eran sostén de familia con personas a cargo, que se situaban entre las escalas aplicables a quienes presentaban declaraciones conjuntas y las presentaciones individuales. En 1969, cuando se fijó para los contribuyentes solteros una escala algo más favorable que la de los matrimonios, se estableció una cuarta escala para los matrimonios que presentaban declaraciones por separado, régimen que en casi todos los casos resultaba desventajoso para las parejas. Desde entonces, se han producido diversas modificaciones en la carga relativa de las diferentes escalas, con el establecimiento y posterior eliminación de la deducción para los matrimonios con doble fuente de ingresos.

suas esposas e filhas, sendo o mais velho quem controla a família), este pode ser o núcleo tributado pelo imposto. Em vários países islâmicos há leis que se referem às múltiplas esposas, como a Nigéria, em que a incidência do imposto é separada por esposa. (STOTSKY, 2005, p. 13).

Singapura, conforme apontado por Stotsky (2005, p. 13), tem um sistema peculiar: é um dos poucos países que possuem diferenciação explícita favorável à mulher. Lá existe uma dedução básica por filhos, que é majorada para mães com melhor educação, ou há uma redução especial por filhos cujas mães não alcançam determinado limite de idade. O Paquistão também tem essa diferenciação explícita, concedendo uma dedução maior à mulher que trabalha do que ao homem que trabalha.

Existe alguma razão pela qual o viés de gênero possa ser conveniente? É assim que se inicia o próximo tópico do trabalho de Stotsky (2005, p. 13). Ela responde dizendo que a expectativa de vida diferente entre os sexos poderia justificar algumas interferências da legislação fiscal. Na sequência, ela apresenta exemplos que também merecem ser citados, em razão de seu nível de detalhe e importância:

Por exemplo, a legislação tributária dos Estados Unidos prevê uma dedução para doações filantrópicas que tomam a forma de doações de bens sobre o falecimento do contribuinte, embora este último retenha o uso da propriedade e o gozo de sua renda até sua morte. No momento da doação, o contribuinte recebe uma dedução correspondente a um valor calculado com base na expectativa de vida remanescente do contribuinte. Por exemplo, uma mulher que doa bens aos 60 anos de idade poderia ter uma expectativa de vida de 25 anos, enquanto um homem poderia ter uma expectativa de vida de 20 anos, de modo que ela poderia descontar a doação correspondente 25 anos de uso, enquanto o homem deduziria 20 anos. Questões semelhantes surgem no caso de pensões e rendas vitalícias. Comumente, quando é concedido o benefício de diferimento de impostos esta forma de poupança, os contribuintes são obrigados a receber sua pensão ou anuidade em uma determinada idade, a fim de permitir que o governo recupere parte do imposto sobre a referida renda. Os homens podem ser obrigados a receber uma proporção maior do valor total a cada ano, começando na idade em que começam a receber a pensão ou a renda, uma vez que sua expectativa de vida é menor. A diferença na expectativa de vida média entre homens e mulheres seria também um possível argumento a favor da aplicação de taxas fiscais diferentes à segurança social para homens e mulheres, proporcionando benefícios diferentes para os contribuintes com um histórico de contribuições semelhante ou ligando os pagamentos de impostos sobre os benefícios através de uma fórmula diferente. Muitos países diferenciaram homens e mulheres em seu sistema de seguridade social, embora geralmente se manifestem no estabelecimento de diferentes idades de aposentadoria, em vez das diferenças mencionadas acima no parágrafo. (STOTSKY, 2005, p. 13,14)

6.2.2 IRPF nos Estados Unidos.

Efraim Augusto Silva (2019) elaborou Trabalho de Conclusão de Curso denominado *Comparativo IRPF EUA x Brasil*, em que ele fornece uma visão geral do sistema do IRPF norte-americano, detalhando os tipos de tributação existentes, as deduções permitidas, entre outras informações relevantes. Essa exposição feita por Silva será utilizada para fins de melhor compreensão dos estudos estadunidenses sobre as desigualdades de gênero decorrentes do IRPF. Cabe esclarecer que não serão expostas todas as regras de apuração do IRPF nos Estados Unidos da América (EUA), até porque se trata de um sistema complexo e recheado de detalhes.

O enfoque será dado nas regras gerais e em disposições específicas que são consideradas fonte de desigualdade de gêneros por estudos norte-americanos.

Nos Estados Unidos, assim como no Brasil, o IRPF possui alíquotas progressivas, porém, as faixas de incidência variam de acordo com o estado civil do contribuinte, conforme se observa abaixo:

Tabela 8 – Faixas progressivas do IRPF nos EUA para 2019

The New 2019 Federal Income Tax Brackets & Tax Rates

Tax Bracket / Filing Status	Single	Married Filing Jointly or Qualifying Widow	Married Filing Separately	Head of Household
10%	\$0 to \$9,700	\$0 to \$19,400	\$0 to \$9,700	\$0 to \$13,850
12%	\$9,701 to \$39,475	\$19,401 to \$78,950	\$9,701 to \$39,475	\$13,851 to \$52,850
22%	\$39,476 to \$84,200	\$78,951 to \$168,400	\$39,476 to \$84,200	\$52,851 to \$84,200
24%	\$84,201 to \$160,725	\$168,401 to \$321,450	\$84,201 to \$160,725	\$84,201 to \$160,700
32%	\$160,726 to \$204,100	\$321,451 to \$408,200	\$160,726 to \$204,100	\$160,701 to \$204,100
35%	\$204,101 to \$510,300	\$408,201 to \$612,350	\$204,101 to \$306,175	\$204,101 to \$510,300
37%	\$510,301 or more	\$612,351 or more	\$306,176 or more	\$510,301 or more

Fonte: IRS - Publication 17 - <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>

Os tipos de tributação presentes na tabela acima são chamados por Silva (2019, p. 42) de personalidades tributárias, identificadas na legislação norte-americanas como *filing status* e estão elencadas abaixo:

- ✓ Solteiro(a) (Single)
- ✓ Casado(a) apresentando a declaração conjuntamente (*Married filing jointly*)
- ✓ Casado(a) apresentando a declaração separadamente (*Married filing separately*)
- ✓ Chefe de família (*Head of household*)
- ✓ Viúvo(a) (*Qualifying widow or widower*) (SILVA, 2019, p. 42)

Em geral, os contribuintes podem optar pelo sistema que melhor lhes aprouver, o que só possui eficácia para as pessoas casadas, que podem escolher entre a declaração conjunta e a separada, sendo que, na conjunta, a responsabilidade pelo IRPF e pelas informações é solidária entre os cônjuges (SILVA, 2019, p. 43).

Silva (2019, p. 43) também destaca que, naquele sistema, existem duas modalidades de deduções das despesas na base de cálculo do IRPF: a dedução padrão, comparada ao desconto simplificado do Brasil, e as deduções discriminadas, tal como ocorre na declaração completa brasileira. Diferentemente do que ocorre aqui, nos Estados Unidos a dedução padrão varia de acordo com a personalidade tributária do contribuinte:

Tabela 9 – Dedução padrão do IRPF nos EUA para 2019

DEDUÇÃO BÁSICA ANO 2019	Valor da dedução padrão
Personalidade Tributária	Ano 2019
Solteiro(a)	US\$ 12.200
Casado(a) declarando conjuntamente & Viúvo(a) com dependente	US\$ 24.400
Casado(a) declarando separadamente	US\$ 12.200
Chefe de família	US\$ 18.350

Fonte: SILVA, 2019, p. 43

Quanto às deduções discriminadas, Silva (2019, p. 44) elenca, entre outros, os impostos e juros pagos em financiamento da casa própria, limitados a 7,5% da base tributável. O manual do IRPF para o ano de 2018¹⁹ informa, ainda, a possibilidade de deduzir algumas contribuições feitas para entidades sem fins lucrativos, perdas em acidentes e roubos não comerciais e despesas consideradas necessárias para a apuração de renda de negócios, de até

¹⁹ Tax guide 2018 for Individuals

20% da receita dessa empresa ou negócio. (IRS, 2019, p. 196). Há, ainda, uma dedução especial para contribuintes com mais de 65 anos ou com incapacidade visual (SILVA, 2019, p. 52).

Também são dedutíveis as despesas de trajeto entre a casa e o trabalho do contribuinte, sendo que nenhuma dessas despesas precisa ser detalhadamente identificadas ou comprovadas na declaração, bastando a indicação do valor correspondente. Apenas se o contribuinte for intimado a prestar esclarecimentos posteriores é que tais comprovações deverão ser feitas (SILVA, 2019, p. 43).

As despesas com educação e com crianças (*education and child tax credit*) não são abatidas na forma de dedução, como ocorre no Brasil, mas são concedidos créditos para abatimento no imposto a ser pago, independentemente da escolha pela dedução padrão ou pelas deduções discriminadas. Silva (2019, p. 51) explicita que é possível abater até US\$ 2.000,00 dólares por criança de até 17 anos.

Além do crédito com crianças²⁰ genericamente mencionado acima, o contribuinte também pode fazer jus ao crédito de cuidados com crianças e dependentes, como explicita o manual do IRPF para o ano de 2018: “Esse crédito é diferente e além do crédito por despesas com cuidados infantis e dependentes e o crédito de renda acumulado que você também pode ter direito a reivindicar.”²¹ (IRS, 2019, p. 214).

Tal diferenciação se faz necessária em razão das críticas que são construídas em torno do crédito de cuidados com crianças e dependentes, como será visto na próxima seção. Para facilitar a compreensão, foram sistematizadas abaixo as principais características de cada espécie de crédito, com base no Código Tributário Nacional (*Internal Revenue Code – IRC*), que lança as regras tributárias gerais, as quais são expostas didaticamente ao contribuinte no citado manual do IRPF para o ano de 2018.

Quadro 7 – Comparação entre o *child tax credit* e o *Child and Dependent Care Credit*

	Crédito com Crianças (<i>child tax credit</i>)	Crédito de Cuidados com Crianças e Dependentes (<i>Child and Dependent Care Credit</i>)
Localização no IRC	IRC, Título 26, Subtítulo A,	IRC, Título 26, Subtítulo A,

²⁰ child tax credit

²¹ This credit is different from and in addition to the credit for child and dependent care expenses and the earned income credit that you may also be eligible to claim.

	Capítulo 1, Subcapítulo A Parte IV, Subparte A, § 26	Capítulo 1, Subcapítulo A Parte IV, Subparte A, § 21
Localização no manual do IRPF para o ano de 2018	Página 213	Página 203
Limite do crédito	Até US\$ 2.000,00 por filho até 17 anos	Até 35% das despesas com o pagamento de cuidadores de crianças menores de 13 anos ou dependentes que não são capazes de cuidar de si próprios.
Quem pode ser considerado dependente?	Filho, filha, enteado, filho adotivo, irmão, irmã, meio-irmão, meia-irmã, meio-irmão, meia-irmã ou descendente de qualquer um deles (por exemplo, seu neto, sobrinha ou sobrinho).seu neto, sobrinha ou sobrinho).	Filho ou filha de até 13 anos, cônjuge que não era física ou mentalmente capaz de cuidar de si mesmo; outro dependente que não era física ou mentalmente capaz de cuidar de si mesmo, como pais e avós.
Outros requisitos	O filho não pode ter tido renda autônoma que forneça mais da metade do seu sustento; deve ter morado com o contribuinte por mais da metade do ano; a criança não enviou declaração, ou enviou apenas para obter restituição de IRPF eventualmente retido na fonte.	O pagamento não pode ter sido feito a outros filhos ou ao cônjuge; os cônjuges precisam ter auferido renda durante o ano; as despesas precisam ser imprescindíveis para que o contribuinte possa trabalhar ou buscar trabalho.

Fonte: IRS, 2019

Silva (2019, p. 37-39) aponta, ainda, o *Earned Income Credit (EIC)*, que é uma espécie de crédito concedido para contribuintes do IRPF, que tenham rendimentos decorrentes do trabalho e que varia de acordo com o *filing status* do contribuinte e com a quantidade de

filhos, até três. O cálculo desse crédito no pagamento do imposto, que pode gerar restituição, caso a soma de créditos ultrapasse o valor devido, é feito considerando diversas variáveis e é mais relevante em determinadas faixas de renda mais próximas do limite de isenção, podendo chegar até a U\$ 6.432 mil dólares,

Este limite de isenção, na verdade, é o valor da renda até o montante da dedução padrão admitida para cada personalidade tributária.

A respeito dessas personalidades tributárias, merece destaque o casado declarando separadamente, que é uma opção assumida pelo contribuinte, na maioria das vezes, quando deseja afastar qualquer responsabilidade pelos IRPF do cônjuge. Silva (2019, p. 50) explica que devem ser feitos cálculos para avaliar se esse sistema é benéfico para o casal, mas que, de um modo geral, a quantidade de restrições impostas a ele faz com que a maioria dos casais com filhos opte pela declaração conjunta. Ele lista, então, algumas dessas restrições:

- ✓ A alíquota de tributação para MFS é idêntica a de solteiros até a base de cálculo na faixa de U\$ 306.175,00 anuais, acima desse valor a alíquota é a maior entre todas as categorias (vide tabela acima);
- ✓ O contribuinte não pode usufruir do child tax credit (DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE, 2018, p. 214-215)⁷⁶ (crédito para crianças (dependentes de até 16 anos completos) no valor de até U\$ 2.000,00 mil por criança (sem limite de crianças por declaração); lembrando que esse crédito é um benefício além da dedução padrão (standard deduction) ou por itens dedutíveis (itemized deductions) que o contribuinte tenha optado;
- ✓ Nenhum dos contribuintes pode usufruir do crédito pelas despesas com creche (pessoa jurídica) ou mesmo com pessoa física que tenha cuidado de dependentes de até 13 anos (DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE, 2018, p. 203-204)⁷⁷;
- ✓ O contribuinte não pode usufruir de um importante crédito criado pelo Governo, EIC Eraned Income Credit. Tal crédito funciona como uma ferramenta balizadora de distribuição de renda, como mencionado no tópico “2.3.5 Função Social”;
- ✓ Estudantes que optem pela declaração separada de seu cônjuge também não gozam de benefícios que pode ajudar a equilibrar os investimentos com educação. Trata-se de education credits (créditos com educação) e também da dedutibilidade com juros pagos por empréstimos com educação (student loan interest deduction)
- ✓ A dedução de ações que foram vendidas com prejuízo é reduzida para U\$1.500,00 mil dólares (U\$3.000,00 para casados conjuntamente) (DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE, 2018, on-line) ⁷⁹;
- ✓ Outro benefício que também não pode ser aproveitado é a dedução especial, majorada para contribuintes que tenham alcançado a idade de 65 anos ou qualquer idade para contribuintes deficientes (DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE, 2018, on-line) ⁸⁰;
- ✓ A opção de dedução escolhida pelos cônjuges deve ser a mesma para ambos, seja standard deduction (declaração simplificada) ou itemized deductions (declaração completa);

- ✓ Via de regra, casais com filhos gozam de maior benefício pela declaração conjunta e apesar das inúmeras vedações que a legislação impõe para casais que apresentem suas declarações nessa categoria, é importante que os casais contribuintes, principalmente sem filhos, comparem os resultados de ambas para avaliar a opção mais benéfica. No entanto, pode-se aduzir que essa opção é normalmente escolhida pelo contribuinte que não deseja comungar com qualquer hipótese de obrigação fiscal de seu cônjuge junto ao IRS. (SILVA, 2019, p. 51-52)

Como se percebe, apesar de haver a opção dos casais enviarem suas declarações do IRPF em separado, a quantidade de restrições de créditos que decorrem dessa opção faz com que seja incomparavelmente mais benéfico o envio da declaração conjunta, salvo as situações de casais sem filhos, para os quais Silva sugere a simulação de cálculos a fim de verificar qual é o *filing status* mais favorável.

De acordo com os estudos narrados a seguir, pode-se afirmar que a declaração conjunta é a modalidade mais comum para casais com filhos nos Estados Unidos, por eliminar a majoração do IRPF decorrente do casamento. Porém, apesar de se notar uma redução do imposto na aferição total, esta conclusão possui efeitos indesejáveis no que diz respeito à igualdade entre homens e mulheres.

6.2.3 Estudos norte-americanos sobre o IRPF e a desigualdade de gênero

Diferentemente do que ocorre no Brasil, nos Estados Unidos há diversos estudos, que analisam a influência da política fiscal adotada por aquele país sobre a desigualdade de gêneros e sobre a participação da mulher no mercado de trabalho. Para esta dissertação, escolheram-se três trabalhos, que sintetizam as principais críticas tecidas ao modelo de incidência do IRPF em relação à busca de igualdade entre os gêneros.

Katherine Elisabeth Smalley, advogada empresarial e acadêmica da Faculdade de Direito da Universidade do Tennessee, publicou, em fevereiro de 2018, um trabalho denominado *Participação Igualitária: Uso da Política Fiscal para Fomentar a Força de Trabalho Feminina e a Participação Gerencial no século 21* (tradução nossa)²². Neste trabalho, a autora buscou compreender os motivos de ainda haver poucas mulheres ocupando os cargos de alto escalão nas empresas norte-americanas.

²² Participating Equally: Using Tax Policy to Improve Female Workforce and Management Participation in the 21st Century

Um dos pontos relevantes desse artigo para a presente dissertação é o destaque que Smalley deu para a importância de se olhar e discutir as questões de gênero, mesmo para as mulheres mais abastadas, com melhores rendimentos. Esta é uma visão que reforça o recorte metodológico deste trabalho, como se expôs no capítulo introdutório. Sem dúvida, a questão social e econômica é relevante, mas o foco do estudo de Smalley é estritamente de gênero e busca analisar um cenário em que há poucas mulheres em posições de liderança; o porquê delas não alcançarem essas posições e o que a política fiscal pode fazer para incentivar uma melhora nesta realidade.

Smalley (2018, p. 65) propõe o que ela chama de “Modelo de Participação Igualitária”²³. Nessa seção, a autora crítica o modelo tradicional de divisão sexual do trabalho, defendendo que ele perpetua os estereótipos de gênero profundamente arraigados. Em seguida, há a fundamentação dos motivos pelos quais uma participação igualitária entre homens e mulheres no trabalho doméstico e remunerado seria benéfico, tanto para a unidade familiar, quanto para a sociedade como um todo. “Consequentemente, a estrutura familiar mais eficaz deve reduzir, se não eliminar completamente, esses estereótipos de gênero.”²⁴ Segundo ela:

Essa estrutura ideal, que definiremos aqui como Modelo de Participação Igualitária, contempla a participação igualitária em todas as esferas da vida. É um modelo em que, no agregado, mulheres e homens participam igualmente da unidade familiar individual e da sociedade como um todo. Em diferentes indústrias e diferentes níveis de cada organização, homens e mulheres compartilham representação igualitária. (SMALLEY, 2018, p. 65)²⁵

O modelo de participação igual proposto por Katherine pode beneficiar as famílias de três formas: (i) estabelecendo equidade e harmonia no ambiente familiar, com a divisão equilibrada entre os cônjuges das funções domésticas e de cuidado e das funções rentáveis; (ii) desenvolvendo habilidades sociais e de cuidado essenciais que têm sido esquecidas e subestimadas nos homens, fortalecendo as relações conjugais e (iii) fortalecendo modelos positivos para as crianças. (SMALLEY, 2018, p. 66-69)

²³ Equal Participation Model

²⁴ Therefore the most effective family structure should reduce, if not completely eliminate, these gender stereotypes.

²⁵ This ideal structure, which we will define here as the Equal Participation Model, contemplates equal participation in all spheres of life. It is a model where, in the aggregate, women and men participate equally in the individual family unit and in society as a whole. In different industries and different levels in each organization, men and women share equal representation.

Neste modelo, mulheres se tornam mais propensas a aumentar sua contribuição monetária no lar e na economia, ou seu tempo pessoal, equalizando as relações. Além disso, Smalley (2018, p. 67) argumenta que essa divisão mais igualitária de responsabilidades, tanto na vida pública, como na vida privada, reduziria o estresse feminino de conciliar a carreira com compromissos domésticos sobrecarregados, melhorando sua saúde e bem estar e evitando ou reduzindo fatores desencadeantes da depressão e outros problemas mais sérios.

Para os homens, os benefícios também são visíveis: além de desenvolver mais habilidades sociais e de cuidado, aumentando sua sensibilidade, o modelo de participação igualitária melhoraria sua saúde e efetividade no trabalho remunerado, podendo ampliar sua performance ao reduzir o tempo de trabalho fora de casa (SMALLEY, 2018, p. 67).

Para as crianças, os benefícios cogitados por Smalley (2018, p. 68) são relevantes, trazendo-lhes mais bem estar e exemplos igualitários de participação e crescimento pessoal e profissional. Ao ver o pai realizando as atividades domésticas e de cuidado de maneira equilibrada com a mãe, as meninas tendem a aspirar desenvolvimento profissional com mais liberdade e não apenas em papéis tipicamente femininos.

Smalley defende, portanto, que a participação mais igualitária entre homens e mulheres no ambiente doméstico traria um consequente aumento da participação feminina no mercado de trabalho. Com isso, se aumentariam consideravelmente as possibilidades das mulheres alcançarem mais cargos de liderança, culminando em maior diversidade nas tomadas de decisão, coordenando-se diferentes tipos de liderança.

Isso levaria a uma melhora no desempenho da empresa. Segundo Smalley (2018, p. 70), apesar de nem todas as companhias lideradas por mulheres apresentarem crescimento acelerado, um estudo realizado pela revista Fortune demonstrou que empresas de sua lista das 1000 maiores empresas do mundo (Fortune 1000) lideradas por mulheres têm uma tendência de crescimento do capital 226% maior do que as empresas com as ações mais valorizadas do mundo (S&P 500).

Este modelo ideal, contudo, está longe de ser alcançado. Smalley esclarece que há barreiras para que isso aconteça, tanto de origem sociológica, psicológica e cultural, quanto de origem tributária.

Dentre os empecilhos não relacionados com a política fiscal, Smalley (2018, p. 63) menciona a falta de necessidade da renda de mulheres que compõem casais mais ricos. Como sua renda não é imprescindível para a sobre vivência familiar, essas mulheres acabam sendo

menos incentivadas a buscarem cargos mais elevados, ou até mesmo a permanecerem no mercado de trabalho. Por outro lado, essa mesma necessidade é um fator decisivo para manter mulheres de casais mais pobres trabalhando, as quais, em geral, ocupam postos de trabalho de remuneração mais baixa.

A segunda barreira mencionada pela advogada norte-americana é a pouca atratividade das funções de tempo parcial, devido à reduzida renda que resta após a incidência tributária. É como se não valesse a pena para essa mulher trabalhar fora de casa, o que amplia os números relacionados à menor participação feminina na força de trabalho remunerado (SMALLEY, 2018, p. 63).

No âmbito da política Fiscal, Smalley desenvolve críticas ao sistema do IRPF nos Estados Unidos, argumentando que o modo como ele é regulamentado contribui para a sedimentação de um teto de vidro para a ascensão das mulheres a postos de liderança e até mesmo sua manutenção no mercado de trabalho.

Nessa linha, ela centra sua análise em dois aspectos da tributação das pessoas físicas estadunidenses: a declaração conjunta do Imposto de Renda e o Crédito de Cuidados com Crianças e Dependentes, descrito na seção anterior.

Sobre a declaração conjunta, Smalley (2018, p. 58) menciona que sua adoção no modo como ela funciona atualmente decorreu das alterações promovidas na legislação após o julgamento do caso *Poe x Seaborn*, já mencionado acima. O intuito das alterações era uniformizar a política fiscal no país e deixar de penalizar os casamentos em que somente um dos cônjuges auferia renda, diferentemente do que ocorreu nos julgamentos das cortes constitucionais europeias que consideraram inconstitucional a declaração conjunta obrigatória.

No entanto, a autora argumenta que, desde que as alterações foram implementadas, em 1948, a sistemática de declaração conjunta afetaria os casais que possuem fonte de renda dupla, já que a taxa marginal de tributação do segundo provedor aumenta, quanto maior for a renda do primeiro. Como as mulheres povoam a maior parte dos ganhadores de renda secundária, um sistema com essa característica lhe dá a entender que sua força de trabalho é menos importante e será mais onerada, desincentivando as mulheres nesta realidade a buscarem melhores cargos e salários. (SMALLEY, 2018, p. 63)

Smalley (2018, p. 75) defende, então, a adoção de um sistema em que o envio da declaração do IRPF individualmente entre os casais seja obrigatório. Para ela, a declaração

individual opcional, adotada nos Estados Unidos desde a década de 1990, com o Ato de Eliminação do Imposto do Casamento, apenas teria eliminado a penalização do casamento para casais de dupla renda, enquanto casais de renda única ainda seriam elegíveis para o bônus de casamento decorrente da declaração conjunta.

Aparentemente, a escolha do melhor sistema ficaria a cargo do próprio contribuinte, após realizar cálculos sobre o sistema que lhe seria mais benéfico. Contudo, Smalley (2018, p. 75) acredita que a adoção da declaração individual obrigatória teria maior efetividade no incentivo direto ao aumento da participação da mulher no mercado de trabalho, especialmente para que almejem mais cargos de liderança.

Para a autora norte-americana, isso se daria porque seriam eliminados os desincentivos ao trabalho secundário por meio de taxas marginais mais baixas para a renda secundária do casal. O impacto seria mais sentido por aqueles com níveis superiores de renda, porque, segundo ela, eles são ainda mais afetados pelo sistema atual.

É que à medida que aumenta a faixa de incidência do IRPF, a taxa marginal do imposto progressivo do cônjuge com a menor renda também aumenta significativamente. Smalley (2018, p. 60) afirma que, para os casais em que um dos cônjuges está na faixa superior do IRPF, o primeiro dólar de renda daquele que auferir menos renda será tributado em 39,6%.

Com relação ao Crédito para Assistência a Crianças e Dependentes, a crítica da advogada norte-americana se dirige, em suma, ao fato de haver uma limitação que, nem de longe, é suficiente para recompor os reais gastos tidos pelas mulheres para custear serviços de cuidados de seus filhos e, assim, poder dedicar-se mais profundamente à carreira profissional.

Essa limitação adviria de uma cultura que se construiu na jurisprudência norte-americana, no sentido de que gastos com filhos seriam de cunho pessoal, não sendo elegíveis para inclusão na dedução geral de despesas de negócio. Esse entendimento adveio do julgamento do caso *Smith v. Commissioner*, numa visão fundamentalmente machista de que os gastos domésticos e familiares seriam despesas pessoais da mulher e não seriam consideradas como necessárias na geração de sua renda do trabalho (SMALLEY, 2018, p. 61).

Em resumo, no julgamento em questão, que ocorreu em 1942, a Sra. Smith pleiteava a possibilidade de considerar como créditos de despesas necessárias para a geração de rendas, uma modalidade de crédito específica que existia naquela época, os valores pagos a uma babá que cuidava de seu filho, enquanto ela seguia trabalhando fora. Naquela ocasião, o tribunal

entendeu que tais despesas não seriam essenciais para o trabalho, mas teriam cunho pessoal, não podendo ser deduzidas, portanto.

Esta natureza pessoal da despesa adviria do fato de que a mulher poderia cuidar do próprio filho, não havendo necessidade de trabalhar fora. Se ela o faz, é por escolha pessoal e as despesas incorridas para tanto não são dedutíveis como despesas imprescindíveis para trabalhar. Apesar desse crédito ter sido reformado posteriormente, prevendo a possibilidade expressa de considerar despesas de cuidado com filhos e dependentes (§ 214 do IRC, posteriormente substituído pelo § 21) no crédito de gastos essenciais para o trabalho, Smalley acredita que as limitações atuais ainda são prejudiciais para as mulheres.

Além disso, para fazer jus ao referido crédito, os casais precisam enviar a declaração conjunta, não sendo possível fazê-lo nas declarações individuais de pessoas casadas, como já se viu na descrição do trabalho de Silva (2019).

Tudo isso acaba por perpetuar uma divisão estanque entre o trabalho remunerado (a cargo dos homens) e o não remunerado (de responsabilidade das mulheres), mantendo-se diversas funções tipicamente femininas excluídas da valoração econômica e da vida pública.

A Autora, então, defende a obrigatoriedade de se enviar a declaração individualizada, um aumento considerável do limite do Crédito para Assistência a Crianças e Dependentes, ampliando a possibilidade de usar despesas com creches e cuidadores, bem como benefícios fiscais aos empregadores que adotarem jornadas de trabalho flexíveis tanto para homens quanto para mulheres, incentivando um aumento da participação masculina nos trabalhos domésticos.

Outro estudo a ser considerado foi feito por Grace Blumberg (2009), professora da Faculdade de Direito da Universidade da Califórnia em Los Angeles (UCLA), e recebeu o título *Sexismo no código tributário: um estudo comparativo da tributação de renda de esposas e mães que trabalham* (tradução nossa)²⁶.

Na linha posteriormente confirmada por Smalley, Blumberg também partiu da premissa de que as mulheres, geralmente, ganham consideravelmente menos do que os homens. Além disso, ela reitera a ideia de que a renda feminina é considerada secundária: “É provável que a carreira profissional da esposa americana seja interrompida por ter filhos” (BLUMBERG, 2017, p. 3)²⁷.

²⁶ Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers

²⁷ The American wife's working career is likely to be broken by child bearing.

A não ser que haja forte necessidade econômica, a entrada ou a permanência da mulher no mercado de trabalho é considerada discricionária. Ainda que ela detenha rendimentos substanciais, é improvável que o marido veja o seu próprio trabalho como algo opcional, secundário. Nesse sentido, Blumberg (2017, p. 3) argumenta que essa condição secundária e subsidiária da renda da mulher deve ser considerada na análise da tributação pelo IRPF.

Após mencionar o famoso julgamento do caso *Poe v. Seaborn* e as alterações legislativas promovidas no IRPF dos EUA pós 1948, Blumberg reforça as conclusões de Smalley, no sentido de que as alterações promovidas, apesar de eliminarem a pena do casamento em que só uma pessoa auferia renda, tornaram desvantajosa a situação de pessoas solteiras e desincentivaram a participação da mulher no mercado de trabalho. Isso porque, como já se destacou, o modelo de tributação conjunta adotado, apesar de eliminar distorções de casais com apenas uma pessoa economicamente ativa através do *splitting*, é desvantajoso nas situações em que ambos os cônjuges possuem renda. (BLUMBERG, 2017, p. 4).

No entanto, ela acrescenta algo que poderia ser considerado como crítica às propostas de Smalley, caso seu trabalho fosse posterior:

A apresentação de declarações separadas não é uma solução economicamente prática. Embora a taxa efetiva da esposa seja menor, a família pagaria um imposto total maior, a menos que ambos os cônjuges possuíssem renda individual equivalente; nesse caso, a apresentação de declarações separadas não traria benefícios ou perdas. (BLUMBERG, 2017, p. 4-5)²⁸

Blumberg, então, direciona suas análises para as deduções e créditos relacionados aos cuidados familiares. Além das críticas também tecidas por Smalley, Blumberg (2009, p. 8) acrescenta uma distinção que haveria nesta espécie de dedução para homens e para mulheres: para pais solteiros, a interpretação dada ao crédito seria ampla, já que, para ele trabalhar, toda e qualquer despesa com dependentes será essencial.

Já no caso mulheres casadas, a não ser que a renda da mulher seja elemento de sobrevivência, seus gastos com cuidado de filhos para trabalhar não seriam dedutíveis nessa modalidade, porque não são essenciais para o sustento do casal. Ela poderia estar em casa realizando por si mesma os cuidados domésticos (BLUMBERG, 2009, p. 8). Embora a autora não traga esse exemplo, acredita-se que o caso do pai solteiro se aplique também à mãe

²⁸ While the wife's effective rate would be lower, the family would pay a larger total tax unless both spouses have equivalent individual incomes, in which case filing separate returns would yield no benefit or loss.

solteira, de modo que a distinção maior que se verifica é para mães casadas que possuem trabalho remunerado.

Neste ponto, é valioso mencionar um claro viés de gênero contido na previsão legislativa para tomar crédito de cuidados com crianças e dependentes, quando ele foi instituído. Este tema foi mote do filme norte-americano *Suprema*²⁹, lançado em 2018, que narra parte da história de Ruth Bader Ginsburg, juíza da Suprema Corte nos EUA, que, como advogada, atuou no caso *Moriz v. Commissioner*.

Conforme narra Rodríguez (2019), este caso, julgado em 1972, tratava de Charles Moritz, um homem solteiro, que nunca havia se casado, e que estabeleceu um escritório em sua casa, cujo trabalho exigia viagens e reuniões constantes. Sua mãe, uma mulher idosa, física e mentalmente incapaz de se sustentar, morava com o filho. Em razão disso, ele indicou como crédito a ser deduzido do IRPF a título de despesas essenciais para o trabalho, os gastos incorridos na contratação de uma cuidadora para sua mãe.

Entretanto, a norma tributária naquele período limitava esta dedução para “mulher ou homem viúvo, divorciado ou cuja esposa estava incapacitada, destinada ao cuidado de seus dependentes, desde que tais gastos fossem necessários para permitir o trabalho do contribuinte.”³⁰ (RODRÍGUES, 2019, p. 11). Em última instância, a Suprema Corte norte-americana entendeu que essa regra produzia uma discriminação unicamente baseada em sexo e determinou que este tipo de crédito fosse estendido a todas as pessoas que realizassem gastos com cuidados de dependentes, sem os quais seu trabalho remunerado fique comprometido.

A verificação desse caso se mostra interessante, na medida em que ele representou a extensão para um homem de benefício que era considerado predominantemente feminino (homens só podiam fazer jus ao crédito se fossem casados com mulheres incapacitadas ou viúvos). Essa posição anterior da legislação demonstra claramente o reforço da política fiscal aos papéis de gênero tradicionalmente estabelecidos, relegando à mulher qualquer responsabilidade advinda dos cuidados para com os familiares.

Atualmente, como se viu nos trabalhos mencionados acima, este tipo de crédito não possui um viés de gênero explícito, mas, segundo Smalley (2018) e Blumberg (2009), a

²⁹ Título original *On the Basis of Sex*

³⁰ La norma establecía que era permitida la deducción de gastos incurridos por el contribuyente que fuese mujer u hombre viudo, divorciado o cuya mujer estuviese incapacitada, destinados al cuidado de sus dependientes, siempre que tales erogaciones fuesen necesarias para permitir el trabajo del contribuyente.

interpretação que é dada à sua utilização quando é feita por mulheres casadas ainda é restritiva, além de a limitação existente ser incompatível com os gastos realmente incorridos pelas mulheres.

Seguindo no plano estadunidense, tem-se o trabalho elaborado por Anne L. Alslott, professora da Faculdade de Direito da Columbia, nos Estados Unidos, denominado *Política Tributária e Feminismo: Objetivos Concorrentes e Escolhas Institucionais* (1996, tradução nossa)³¹, que analisa o impacto tributário sobre a crescente proporção de mulheres responsáveis pelo trabalho doméstico e familiar e que também exercem funções profissionais perante o mercado de trabalho.

Alslott (1996, p. 2.003) inicia o trabalho dizendo que, muito embora a participação feminina no mercado de trabalho tenha crescido muito nos últimos anos, a divisão do trabalho doméstico não sofreu relevantes alterações. Deste modo, a mulher passou a ser ainda mais sobrecarregada de responsabilidades e atividades, o que reafirma os estereótipos de gênero construídos ao longo da história. Tais afirmações se confirmam no Brasil, conforme dados demonstrados no capítulo 2.

Em análise a respeito das principais modalidades de reforma tributária já propostas por estudiosos anteriores, na busca pela redução das desigualdades de gênero, a Autora destaca que acabaram sendo ignoradas as muitas complexidades de se traduzirem os objetivos feministas nas políticas fiscais e diretrizes tributárias institucionais, especialmente alguns conflitos que surgem entre os próprios objetivos, podendo fazer com que a pauta perca credibilidade e efetividade. (ALSLOTT, 1996, p. 2.004)

As principais propostas (algumas já presentes nos trabalhos analisados anteriormente) incluem a adoção da entrega individual (em vez de conjunta) de declarações de imposto de renda por casais; um programa especial de baixas alíquotas tributárias para mulheres casadas; subsídios familiares; um amplo crédito de imposto relativo aos dependentes (*dependent care tax credit -DCTC*); e reformas nos tributos de Seguridade Social incidentes sobre o salário e nas regras de benefícios.

A autora, contudo, demonstra como os objetivos feministas conflitam entre si e lança um olhar mais profundo e crítico sobre eles. Com isso, Alslott (1996) pretende verificar se essas propostas, que buscam obter tratamento igual e encorajar o mercado de trabalho das

³¹ Tax Policy and Feminism: Competing Goals and Institutional Choices

mulheres ou auxiliar as “cuidadoras”, podem realmente promover os objetivos subjacentes e substantivos de aumentar a autonomia, o bem-estar e o poder das mulheres.

Nesse sentido, Alslott (1996, p. 2.080-2.081) apresenta quatro conclusões a respeito da utilização de políticas tributárias para incrementar o empoderamento feminino, demonstrando que a implementação de políticas dessa natureza não é tão simples e envolve diversos e complexos aspectos a serem considerados:

- a) Os proponentes do envio de declaração tributária individual acreditam que isso faria com que as mulheres tivessem independência e fossem tributadas pelas mesmas taxas que os maridos, já que elas acabam sendo mais oneradas na tributação conjunta, quando seus salários são menores. Esta igualdade, entretanto não estaria tão clara assim, no plano da economia e efetividade (a incidência tributária total, por exemplo, aumentaria e isso traria um desincentivo ao casamento), e poderia acabar sendo percebida apenas como um trabalho a mais, não como efetiva ação para redução de desigualdades. Além disso, a declaração individual obrigatória provocaria distorções indesejadas, como tributação mais pesada para casais em que apenas uma das pessoas possui renda. Outro problema é que a equalização de tributação através das declarações individuais não atenderia às diversas necessidades de diferentes grupos de mulheres (brancas e negras, pobres e ricas, por exemplo). Este seria, talvez, um primeiro passo, mas não uma política vista em si como benéfica para a redução das desigualdades de gênero.
- b) A proposta de redução de alíquotas para esposas, com o fim de "encorajar o mercado de trabalho das mulheres" é muito simplista para dar diretrizes institucionais às reformas necessárias. Qualquer redução de incidência tributária para as mulheres pode alcançar esse objetivo até certo ponto, mas existem diversas outras questões a serem enfrentadas para o empoderamento do mercado de trabalho feminino, tais como o papel secundário da mulher na obtenção de renda, fazendo com que seu trabalho seja relativizado e até dispensável, e a divisão do trabalho doméstico. A proposta de redução da incidência do IRPF para as esposas exige desconsiderar a possibilidade de auxílio para as mulheres responsáveis pelos cuidados familiares (chamadas de cuidadoras pela Autora) e se baseia em previsões empíricas contingentes sobre os efeitos do aumento do trabalho das mulheres na estrutura do mercado de trabalho. Um

crédito de abatimento no IRPF mais amplo em relação aos dependentes, ao contrário, refletiria um compromisso popular com os objetivos de igualdade de tratamento, incentivando o mercado de trabalho das mulheres e auxiliando as cuidadoras ao mesmo tempo. Aqui, Alslott (1996, p. 2.081) propõe que, embora seja necessária uma pesquisa adicional, um programa modificado de licença maternidade também pode oferecer outra abordagem para ajudar as mulheres a conciliarem trabalho familiar e trabalho fora de casa.

- c) Subsídios familiares - ou uma “variante híbrida” como um sistema de garantia de apoio aos filhos (*child support assurance system - CSAS*) - ilustram a possibilidade de usar a política fiscal para melhorar a segurança econômica das cuidadoras. O CSAS poderia aumentar modestamente os rendimentos das mães solteiras, e os subsídios das famílias poderiam fazer o mesmo para os rendimentos de mães solteiras e famílias com filhos, embora nenhuma das políticas possa redistribuir de forma confiável o rendimento no seio familiar. Apesar de modesto, a ampliação deste auxílio financeiro mitigaria o conflito potencial com o objetivo de incentivar o mercado de trabalho das mulheres - ao custo de reduzir os ganhos potenciais no bem-estar econômico das mulheres e das famílias com crianças. Mais uma vez, um *tradeoff* entre os objetivos feministas, na acepção da Autora. (ALSLOTT, 1996, p. 2.081)
- d) Qualquer esforço para utilizar a tributação nas metas de redução das desigualdades de gênero pode ter mais efetividade, se considerar as possibilidades de coordenar as mudanças na política fiscal com reformas em outros regimes legais, como o direito de família. A coordenação com outras áreas do Direito, contudo, não é uma panaceia; não pode resolver todas as tensões sociais, econômicas e culturais existentes. No entanto, a política fiscal tem um potencial papel a desempenhar na distribuição dos custos econômicos da regulamentação, reforçando os efeitos de outras reformas legais e melhorando a coleta e distribuição das transferências de renda.

Existem diversos outros estudos sobre a relação entre o IRPF nos EUA e a desigualdade entre homens e mulheres, não cabendo a análise exaustiva de todos eles numa dissertação de mestrado. No entanto, os três artigos expostos acima sintetizam as principais discussões existentes naquele sistema, que se voltam para a prevalência no envio de declarações conjuntas e para as limitações impostas aos créditos relacionados aos

dependentes, que, segundo os estudos verificados, reforçam uma desigual divisão sexual do trabalho.

6.2.4 Um estudo sobre o IRPF na Argentina.

A política tributária como ferramenta para equidade de gênero: o caso do imposto de renda sobre pessoas físicas na Argentina (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008) faz parte de uma compilação de estudos denominada Orçamentos sensíveis a gênero: experiências (ONU MULHERES) e é uma espécie de aprofundamento do trabalho anteriormente citado.

Neste outro estudo, Corina Rodríguez Enríquez realizou pesquisa em conjunto com Natália Gherardi, advogada e docente argentina, em que foi estudado o caso do imposto de renda sobre pessoas físicas na Argentina.

Inicialmente, as autoras partem da análise das obrigações assumidas pelos países na Convenção para a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher (CEDAW), da qual o Brasil também é signatário, como se viu no Capítulo 2:

A revisão do sistema tributário, a partir da perspectiva da CEDAW, implica avaliar não somente que o total arrecadado seja suficiente para assegurar o exercício dos direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais para homens e mulheres em condições de igualdade, mas também que estes recursos sejam arrecadados de uma maneira consistente, com o objetivo de alcançar a igualdade fundamental. (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 23)

Elson (2006), citado por Enríquez e Gherardi (2008, p. 23) afirmou que, apesar de a CEDAW não se referir diretamente à Política Tributária, suas orientações devem ser aplicadas também a este campo, pois, somente através de um sistema tributário equitativo, formal e fundamentalmente, é possível alcançar os “princípios de igualdade, justiça e plena realização de todos”, que são a base para uma família estável, conforme a Recomendação Geral nº 21 do Comitê da CEDAW.

Por isso as autoras escolheram o caso do imposto de renda das pessoas físicas na Argentina como ponto de partida para a revisão do sistema tributário, sob a perspectiva de gênero. Elas então expõem que o imposto de renda das pessoas físicas pode ser analisado em quatro dimensões, na perspectiva da CEDAW:

- a) O conteúdo das normas tributárias, eventualmente explícita ou implicitamente discriminatório;
- b) A incidência do imposto sobre homens e mulheres em diversas composições familiares;
- c) O impacto causado por incentivos previstos para determinadas categorias; e
- d) Impacto da tributação sobre as desigualdades de gênero e renda. (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 24)

Trata-se, portanto, de analisar o peso dos tributos sobre a capacidade contributiva das pessoas, em que despontam os critérios da igualdade horizontal e igualdade vertical. Igualdade horizontal significa tributar pessoas de mesma capacidade contributiva de maneira equivalente, o que seria quebrado, por exemplo, com a concessão de determinados benefícios a algumas fontes de renda em detrimento de outras.

Já a Igualdade Vertical, segundo Enríquez e Gherardi (2008, p. 25) representa a importância de se tributarem com maiores pesos as pessoas com maior capacidade contributiva, o que se quebra, por exemplo, com a concentração dos tributos sobre o consumo, que causa o conhecido efeito da regressividade tributária.

As Desigualdades Vertical e Horizontal podem se operar simultaneamente quando determinadas fontes de renda correspondentes a alguma atividade que, em geral, é mais lucrativa, são isentas de tributação, como ocorre no caso do Brasil, por exemplo, com a não tributação dos lucros e dividendos.

As autoras, então, justificam a possível necessidade de se introduzirem algumas medidas de desigualdade horizontal para que os tributos operem como instrumentos de igualdade de gênero, em razão do fato de que homens e mulheres nem sempre partem de situações de igualdade no plano da inserção econômica e do nível de renda. Podem-se usar isenções de rendas das mulheres para estimular sua inserção no mercado de trabalho, por exemplo, ou o que as autoras chamam de “provisão do serviço de cuidado” (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 24).

Tais medidas (que não têm sua operacionalização esclarecida pelas autoras) não seriam, por si sós, medidas de discriminação, mas, pelo contrário, algo que busca eliminar uma situação de discriminação decorrente da tradicional divisão sexual do trabalho.

Nesse sentido, Enríquez e Gherardi (2008, p. 27) trazem ideia interessante sobre o tema que é usar a tributação para incentivar a participação dos homens no trabalho doméstico não remunerado (economia do cuidado), o que pode culminar em maior participação das mulheres no mercado de trabalho. No entanto, elas não exemplificam objetivamente como seria este incentivo, se em forma de algum tipo de isenção, ou a tal “provisão do serviço de cuidado”.

Tentando aplicar este raciocínio para o cenário brasileiro, talvez a via da tributação não seja um caminho eficaz, ou mesmo possível, para alcançar maior equilíbrio na divisão sexual do trabalho, como será explorado mais adiante. No entanto, é possível a utilização de outras políticas públicas para estimular o crescimento da ocupação dos homens com afazeres domésticos e familiares, como a ampliação da licença paternidade, seguindo o exemplo dos países elencados no capítulo 2.

Ao adentrar na análise do IRPF, Enríquez e Gherardi (2008, p. 28) contextualizam a análise da tributação sobre a renda na Argentina, considerando o modo como os lares se organizam e a dinâmica e estrutura do mercado de trabalho, de onde provém a maior parte da renda das pessoas. Quando o estudo foi feito (2008), analisando-se dados de 2001, os lares biparentais chefiados por homens ainda predominavam nas organizações familiares, bem como as mulheres eram maioria chefiando os lares unipessoais monoparentais.

Após 2003, observou-se um acelerado crescimento econômico, com melhoria nas condições de trabalho, tanto para homens quanto para mulheres, com boas projeções para 2006. Contudo, o desemprego caiu mais para homens do que para mulheres, cuja taxa de desocupação permaneceu 50% maior. (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 29)

A qualidade dos empregos também aumentou, apesar de a taxa de informalidade ainda ser alta (mais de 40% da população), sendo desiguais, entretanto, as oportunidades de trabalho conforme estrato econômico e sexo. As melhorias observadas acabaram promovendo estratégias familiares que não incentivaram o aumento da participação feminina no mercado de trabalho, o que mudava de acordo com o estrato econômico.

As narrativas não trouxeram dados completos o suficiente para comprovar integralmente as afirmações³², mas expôs-se que a participação das mulheres no mercado de trabalho era maior nos estratos de renda mais elevados, considerando-se também a

³² Não se referenciam as fontes de obtenção dos dados em todas as suas menções, mas as tabelas expostas dão a entender que os dados de 2001 foram extraídos do Instituto Nacional de Estadística y Censos (Indec) - Censo 2001. Já os dados de 2006 foram obtidos na Pesquisa Domiciliar Permanente (EPH).

condicionante da presença de crianças pequenas nos lares, o que se agravava nas famílias de menor renda. Como se viu no capítulo 2, no Brasil também se verifica uma situação semelhante

Mostrou-se também que as mulheres continuaram ocupando os cargos de trabalho de pior qualidade:

Por exemplo, para o segundo semestre de 2006, a Pesquisa Domiciliar Permanente (EPH) informou que, enquanto 43,1% dos homens assalariados do setor privado se encontravam em empregos não registrados, este nível se elevava a 56,5% no caso das mulheres. Igualmente, as mulheres continuaram sobrerrepresentadas nas tarefas de menor qualificação. Em 2006, na ocupação total em tarefas não qualificadas, a **taxa de feminização, alcançava 110,9 para as mulheres de até 44 anos e se elevava a 195,5 para as mulheres a partir de 45 anos.** (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 30, grifo nosso)

A Pesquisa Domiciliar Permanente (EPH) também revelou o predomínio de mulheres nos serviços sociais e comunitários, onde se usou, mais uma vez, a expressão “taxa de feminização”. Outro dado revelado por Enríquez e Gherardi (2008, p. 30) é de alta ocupação feminina no serviço doméstico assalariado. 22,7% das mulheres assalariadas estavam nesse setor em 2006, na Argentina.

Expõe-se também o que as autoras chamam de “brecha de gênero”, considerando que as rendas das mulheres representam 73% da renda média, tendo em vista que, em razão dos condicionamentos por elas enfrentados, elas trabalham menos horas que os homens em trabalhos formais. Além disso, segundo dados fornecidos pela Administração Federal de Ingressos Públicos (AFIP), os homens representam 72,5% dos trabalhadores autônomos contribuintes do imposto de renda (trabalhadores e trabalhadoras independentes de altas rendas), enquanto as mulheres somam 27,4% (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 31).

Já quando se olha para os pequenos e médios contribuintes do sistema simplificado de monotributo (estrato de rendas mais baixas), homens somam 61% e mulheres, 38,9%:

Tabela 10 – Pessoas físicas responsáveis pelo imposto de renda – Contribuintes autônomos e monotributistas

Pessoas físicas responsáveis pelo imposto de renda				
Contribuintes autônomos e monotributistas				
	HOMENS	MULHERES	NÃO IDENTIFICADOS	TOTAL
Autônomos	692.571	261.858	747	955.176
Monotributistas	1.429.189	909.240	329	2.338.758

Fonte: Elaboração própria sobre a base de dados proporcionados pela Direção de Estudos da AFIP, 13 de novembro de 2007.

Fonte: Enríquez e Gherardi, 2008, p. 31

Além disso, Enríquez e Gherardi (2008, p. 31) afirmam que, dos trabalhadores assalariados, apenas uma pequena parte sofre a real incidência do imposto de renda (5,4% das mulheres e 8,6% dos homens), sendo que, do total de pessoas tributadas, 77% são homens e 22% são mulheres. Diante de todos os dados apresentados, conclui-se que as dificuldades das mulheres na inserção e permanência no mercado de trabalho tornam suas rendas mais vulneráveis e suas condições de trabalho mais precárias, situações nas quais a tributação influencia fortemente, mas de maneira implícita, conforme será demonstrado.

Adentrando na análise do IRPF, Enríquez e Gherardi (2008, p. 32) expõem o peso dos tributos na arrecadação argentina, em que o imposto de renda é o segundo que mais arrecada, sendo que 81,1% advém de sociedades ou empresas e 13,7% decorre de pessoas físicas. A fonte desse dado não foi demonstrada, mas infere-se que se extrai da mesma fonte de elaboração da tabela abaixo:

Tabela 11 – Rendias por impostos – Níveis e estruturas – Argentina - 2007

Rendias por impostos – Níveis e Estrutura – Argentina – 2007		
IMPOSTO	% DO PIB	%
Impostos Nacionais	25,43	85,3
Imposto sobre as rendas	5,51	18,5
Imposto sobre a riqueza	2,25	7,6
IVA	7,8	26,2
Renda bruta sobre bens e serviços	1,72	5,8
Importações / Exportações	3,45	11,6
Outros	0,14	0,5
Contribuições com a Previdência Social	4,56	15,3
Impostos provinciais	4,37	14,7
Total da arrecadação tributária	29,8	100,0

Fonte: Com base nos dados do Ministério de Economia e Finanças da Nação Argentina (MEcon).

Fonte: Enríquez e Gherardi, 2008, p. 32

A partir daqui se inicia uma análise mais minuciosa da legislação argentina que regulamentava o imposto de renda em 2008 (Lei 20.628/73), expondo-se os diferentes tipos de tributação, conforme se altera a fonte e o nível de renda.

Naquele país, prevalece o princípio de tributação individual. As autoras esclarecem que apenas os trabalhadores autônomos recolhem o IRPF por meio de declarações oficiais. No caso dos trabalhadores assalariados, o imposto é retido pelo empregador; e no caso de pequenos e médios contribuintes, o montante fixo do imposto se recolhe mensalmente mediante o mecanismo simplificado do monotributo, comparável ao SIMPLES Nacional. Contudo, são destacadas exceções ao regime individual em que a lei argentina prevê atribuição ao marido de rendas de origem comum: (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 36)

Art. 30. Corresponde atribuir totalmente ao marido os benefícios de bens rentáveis, exceto:

- a) Que se trate de bens adquiridos pela mulher nas condições referidas no inciso c) do artigo anterior.
- b) Que exista separação judicial de bens.
- c) Que a administração dos bens rentáveis a tenha a mulher em virtude de uma resolução judicial.

Esta legislação, segundo as autoras, foi considerada constitucional. Apesar disso, ela “sugere um pressuposto de discriminação formal com prejuízo para as mulheres, ao torná-las invisíveis como sujeitos de imposto com relação às rendas produzidas pelos “bens rentáveis””. No entanto, elas reconhecem a possibilidade de se entender que tal exceção não causa desvantagem real para as mulheres, já que elas implicam uma tributária menor para elas. (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 37)

Neste ponto, as Autoras destacam que a lei argentina estabelece quatro categorias de renda, segundo a fonte: (i) rendas do solo; (ii) renda de capitais; (iii) benefícios de empresas e auxiliares de comércio e (iv) renda do trabalho pessoal. Após, são expostos os métodos de cálculo do imposto, cuja sequência é resumidamente demonstrada a seguir: (ENRÍQUEZ, GHERARDI, 2008, p. 39)

- (i) O resultado líquido total se obtém depois de subtraídos os rendimentos da primeira, segunda, terceira e quarta categorias, os gastos e deduções especiais de cada uma delas, e de adicionar o benefício ou de subtrair a perda derivados da participação em empresas ou atividades.
- (ii) O resultado tributário do período se calcula efetuando o ajuste correspondente, originado em taxas de transferência e subtraindo os abatimentos e deduções admitidas do resultado líquido total.

- (iii) Finalmente, para determinar a renda líquida sujeita ao imposto, subtraem-se do resultado final positivo as deduções pessoais computáveis, os gastos com família, o mínimo não tributável e a dedução especial.

Com estas deduções e com a exclusão do mínimo não tributável, as autoras entendem que se efetiva a lógica geral do imposto de renda, de tributar-se somente aquilo que representa renda de fato.

Interessante notar que, entre os gastos com família, são permitidas deduções relacionadas com cônjuges (não assim os concubinos), ascendentes, descendentes, irmãos menores ou incapacitados para o trabalho, sogros, genros ou noras menores ou incapacitados para o trabalho, todas permitidas para o parente mais próximo do dependente, sendo que as despesas com filhos têm dedução duplicada, aplicando-se tanto ao pai quanto à mãe.

Já as deduções especiais beneficiam contribuintes assalariados e autônomos, sendo quase quatro vezes maiores para os primeiros em relação aos segundos.

A lei também prevê uma extensa e heterogênea enumeração de isenções, que incluem de indenizações trabalhistas a resultado da venda de ações de sociedades anônimas e de operações financeiras. Aqui as autoras já trazem exemplos do impacto da tributação argentina sobre a desigualdade de gênero, em seu entendimento, quando são isentos rendimentos reconhecidos judicial ou administrativamente como assessorios de créditos trabalhistas e indenizações por antiguidade em demissões, mas o mesmo não ocorre com indenizações a que tem direito uma mulher demitida na vigência do prazo de proteção da Lei de Contrato de Trabalho, quando estão grávidas, ou em até um ano de sua maternidade. (p. 42)

Outras isenções implicitamente causam discriminações de classe e sexo por se referirem a pessoas com nível de renda e conhecimento que lhes permitam realizar as operações isentas:

Desde as reformas neoliberais da década de 1990, a lei exime do tributo a renda derivada de títulos, ações, cédulas, letras, obrigações e demais valores emitidos ou que se emitam no futuro por entidades oficiais, assim como os resultados provenientes de operações de compra e venda, câmbio, permuta, ou disposição de ações, títulos, bônus e demais títulos de valores, obtidos por pessoas físicas e sucessões indivisas. (p. 42)

Isso ocorre porque os pequenos e médios contribuintes (trabalhadores de baixos rendimentos) que pagam o monotributo, apesar de recolherem um valor fixo

consideravelmente reduzido em relação aos montantes devidos pelos contribuintes autônomos e assalariados (de modo um pouco parecido com o nosso SIMPLES Nacional), não têm acesso a nenhuma espécie de dedução ou isenção, além de serem obrigados a efetuarem o recolhimento mesmo quando não auferem rendimento algum.

As autoras entendem que estas isenções causam desigualdade horizontal, pelo fato de as isenções se darem segundo a fonte e não o nível; desigualdade vertical, porque elas atingem tipos de renda que, geralmente, atraem rendimentos mais elevados; e de gênero, haja vista que os homens estão sobrerrepresentados nos setores que obtém tais rendas isentas, enquanto as mulheres estão sobrerrepresentadas na classe do que as autoras chamam de monotributistas.

A respeito desta sobrerrepresentação feminina na classe dos monotributistas, as autoras não mais apresentam a justificativa ou fonte de tal afirmação, mas percebe-se que elas são decorrências dos dados expostos anteriormente nem seu trabalho.

Por fim, nesta sessão, são caracterizadas as modalidades de contribuintes existentes no sistema tributário argentino, sendo eles os autônomos, trabalhadores assalariados e monotributistas, cujos aspectos de tributação estão expostos ao longo deste trabalho.

Neste item as autoras detalham as espécies de deduções admitidas para os autônomos, que fazem declarações individuais, e para os assalariados, que têm seu imposto retido e cuja declaração fica a cargo do empregador. Aqui também se mostram críticas sobre a desigualdade existente em relação às contribuições para a Previdência Social.

Para os rendimentos do trabalho pessoal, são admitidas deduções das contribuições para a Previdência Social, os prêmios de seguro de vida, gastos com funeral, seguros de aposentadoria, gastos com cobertura médica para o contribuinte e para os membros da família sob sua responsabilidade, e os bens por créditos hipotecários, até uma soma máxima anual.

São também deduzidos o mínimo não tributável, aqueles gastos com a família e deduções especiais, todas sujeitas a uma redução progressiva, na medida em que aumenta a renda tributável. Um pouco mais à frente, expõe-se que a legislação que criou esta redução progressiva de deduções foi revogada em 18 de dezembro de 2018.

As deduções também variam de acordo com a modalidade de contribuinte:

Tabela 11 – Rendas por impostos – Níveis e estruturas – Argentina - 2007

Deduções pessoais para o imposto de renda sobre pessoas físicas Montantes anuais em \$		
DEDUÇÕES PESSOAIS (Art. 23 da Lei de Rendimentos)	AUTÔNOMOS	TRABALHADORES ASSALARIADOS
Rendimento não tributável	9.000	9.000
Cônjuges	10.000	10.000
Filhos (cada um)	5.000	5.000
Outros gastos com a família (cada um)	3.750	3.750
Dedução especial (para rendimentos derivados de trabalho pessoal)	9.000	34.200

Fonte: Enríquez e Gherardi, 2008, p. 48

Um traço notável da lei argentina (art. 23) é a extensão da composição da família³³, conforme já citado anteriormente, que, segundo o entendimento das autoras, se explica pela necessidade do Estado “contribuir” para o sustento das responsabilidades com o cuidado de pessoas dependentes, dada a ausência marcada de políticas públicas nesse sentido. No entanto, as deduções permitidas com gastos de família são claramente insuficientes frente aos custos que eles representam.

Outro aspecto é que não se explica o aumento em 3.8 vezes nas deduções especiais permitidas para trabalhadores assalariados, o que revela claramente um caso de desigualdade horizontal.

Há também a possibilidade de deduzir pagamentos de salários e contribuições patronais feitas no serviço doméstico, como forma de incentivar a formalização deste tipo de relação trabalhista, o que pode ter funcionado também como um incentivo a mais contratações, o que, conseqüentemente, aumenta a participação feminina no mercado de trabalho por sua sobrerrepresentação nessas profissões, embora, expressamente, as autoras admitam que não há pesquisas empíricas nesse sentido.

Uma informação relevante é que o serviço doméstico remunerado é uma estratégia de organização do cuidado majoritariamente utilizada por mulheres de rendimento médio e alto que acessam o mercado de trabalho, considerando também a ausência de políticas públicas de cuidado.

Ao expor, mais uma vez, as desvantagens da modalidade de monotributo, as autoras expandem a reflexão para dizer que as pessoas que auferem rendas inferiores ao mínimo

³³ Nota de rodapé da pág. 50:

Chama atenção a neutralidade de gênero que se emprega na redação desta norma que se refere a “filhos e filhas”, “mãe e pai”, “irmãos e irmãs”, algo não habitual na técnica legislativa da Argentina.

necessário para serem tributadas sofreriam desigualdade vertical na medida em que, ao não funcionar como um sistema reembolsável, o sistema faz com que essas pessoas não recebam nenhum benefício fiscal. (p. 53).

Na quinta e última seção, as autoras fazem interessantes análises, utilizando exemplos que ilustram todas as desigualdades já expostas até aqui e o primeiro destaque que se faz é de que as vantagens do sistema de declaração individual, somadas às deduções permitidas, só atingem os contribuintes autônomos e assalariados, prejudicando-se os monotributistas.

Por se tratar de seção bastante alimentada com diversos quadros ilustrativos, optou-se por copiá-los.

Quadro 8 – Tipologia de Lares no exemplo Argentino

TIPOLOGIAS DE LARES	NÚMERO DE MEMBROS	NÚMERO DE RECEBEDORES DE RENDIMENTOS	RENDIMENTO LÍQUIDO ANUAL DO LAR ³⁴
A	Duas pessoas casadas, um provedor homem com dois filhos menores	Apenas o homem recebe rendimentos	\$ 72.000
B	Lar monoparental com dois filhos menores	Apenas a mulher recebe rendimentos	
C	Duas pessoas casadas, ambos recebem rendimentos, com dois filhos menores	Ambas as pessoas recebem rendimentos: o homem, rendimentos altos; e a mulher, baixos.	

34

Fonte: Enríquez e Gherardi, 2008, p. 55

A primeira diferença indicada, mas não demonstrada nos quadros, se refere aos casais de fato, que não podem deduzir despesas de cônjuge sem rendimento, o que torna a disponibilidade de rendimento semelhante ao de um lar monoparental com filhos. Abaixo, são analisados os efeitos tributários para os três tipos de lares do exemplo, nas três modalidades de contribuintes:

Tabela 12 – Tipologia de Lares no exemplo Argentino

³⁴ Nota de rodapé da p. 55:

Cabe esclarecer que, no caso dos lares com apenas um preceptor, ou no caso dos lares monoparentais, as conclusões são as mesmas, independentemente do sexo do provedor de rendimentos do lar.

TRABALHADORES ASSALARIADOS

Tipologia de Lares			
	A	B	C
Liquidação e pagamento do imposto	A cargo do empregador do sujeito receptor de rendimento, mediante um sistema de retenção		
Rendimento líquido	\$ 72.000	\$ 72.000	\$ 50.000 o homem \$ 22.000 a mulher
Rendimento não tributável (Art. 23, inc. a)	(\$ 9.000)	(\$ 9.000)	(\$ 9.000) o homem \$ 0 a mulher
Gastos com família (Art. 23, inc. b)	Dedução de \$ 5.000 por cada filho e \$ 10.000 pelo cônjuge (\$ 20.000)	Dedução de \$ 5.000 por cada filho (\$ 10.000)	Dedução de \$ 5.000 por cada filho – só deduz o marido porque a mulher não tributa rendimentos (\$ 10.000) o homem
Dedução especial (Art. 23, inc. c)	(\$ 34.200)	(\$ 34.200)	(\$ 34.200)
Total das deduções ³⁶	(\$ 63.200)	(\$ 53.200)	(\$ 53.200) o homem
Base tributável	\$ 8.800	\$ 18.800	\$ 18.800 o homem \$ 0 a mulher
Montante fixo e alíquota aplicável	\$ 0	\$ 900 + 14% de \$ 8.800	\$ 900 + 14% de \$ 8.800 o homem, \$ 0 a mulher
Total do imposto devido	\$ 0	\$ 2.132	\$ 2.132 o homem \$ 0 a mulher
Rendimento disponível do lar	(\$ 72.000)	(\$ 69.868)	(\$ 69.868)

CONTRIBUINTES AUTÔNOMOS

Tipologia de Lares			
	A1	B1	C1
Liquidação e pagamento do imposto	A cargo de cada um dos sujeitos receptores de rendimento, mediante a confeção de uma declaração oficial e o pagamento do montante resultante em cinco antecipações bimensais		
Rendimento líquido	\$ 72.000	\$ 72.000	\$ 50.000 o homem \$ 22.000 a mulher
Rendimento não tributável (Art. 23, inc. a)	(\$ 9.000)	(\$ 9.000)	(\$ 9.000) o homem
Gastos com família (Art. 23, inc. b)	Dedução de \$ 5.000 por cada filho e \$ 10.000 pelo cônjuge (\$ 20.000)	Dedução de \$ 5.000 por cada filho (\$ 10.000)	Dedução de \$ 5.000 por cada filho – o marido – só deduz porque a mulher não tributa rendimentos (\$ 10.000) o homem
Dedução especial (Art. 23, inc. c)	(\$ 9.000)	(\$ 9.000)	(\$ 9.000) o marido
Total das deduções ³⁷	\$ 38.000	\$ 28.000	\$ 28.000 o homem
Base tributável	\$ 34.000	\$ 44.000	\$ 44.000 o homem
Montante fixo e alíquota aplicável	\$ 4.200 + 23% de \$ 4.000	\$ 4.200 + 23% de \$ 14.000	\$ 4.200 + 23% de \$ 2.000 o homem 0%, a mulher
Total de imposto devido	\$ 5.120	\$ 7.420	\$ 4.660 o homem \$ 0 a mulher Total do lar: \$ 4.660
Renda disponível do lar	\$ 66.880	\$ 64.580	\$ 67.340

CONTRIBUENTES MONOTRIBUTISTAS			
Tipologia de Lares			
	A	B	C
Liquidação e pagamento do imposto	A cargo do sujeito receptor de rendimentos, com base em uma tabela de categoria de rendimentos que determina o montante da quota fixa mensal devida		
Rendimentos anuais	\$ 72.000	\$ 72.000	\$ 50.000 o homem \$ 22.000 a mulher
Categoria de contribuinte	E	E	C o homem B a mulher
Imposto a pagar mensalmente ¹⁸	\$ 210	\$ 210	\$ 75 o homem \$ 39 a mulher
Imposto a pagar anualmente	\$ 2.520	\$ 2.520	\$ 900 o homem \$ 468 a mulher Total do lar \$ 1.368
Rendimento disponível do lar	\$ 69.480	\$ 69.480	\$ 70.632

Fonte: Enríquez e Gherardi, 2008, p. 56-57

As conclusões expostas pelas autoras são transcritas abaixo:

- a) Existe desigualdade horizontal, já que, em igual nível de rendimento, os montantes de contribuição são diferentes se os rendimentos procedem de fontes diferentes, e, simultaneamente, se os lares têm composições (em termos de quantidade de recebedores de rendimentos e adultos dependentes) diferentes.
- b) Existe discriminação contra os lares monoparentais, que são os que contribuem com montantes mais altos em todas as modalidades de contribuição. **Nesses tipos de lares, as mulheres se encontram sobrerrepresentadas.**
- c) Existe discriminação contra os trabalhadores independentes, uma vez que, qualquer que seja a conformação do lar, sempre pagam mais impostos que no caso de seus rendimentos serem provenientes do trabalho assalariado. Cabe ressaltar que **as mulheres se encontram sobrerrepresentadas entre os trabalhadores independentes de menores rendimentos.**
- d) Existe discriminação contra as mulheres trabalhadoras independentes de menores rendimentos, visto que são as únicas que devem tributar no caso dos lares biparentais com duplo recebedor de rendimentos.
- e) Os lares biparentais com duplo recebedor e com rendimentos assalariados são os que mais se beneficiam com o sistema de tributação do imposto de renda na Argentina (de fato, para lares de nível de rendimento que estamos apresentando no exemplo, nenhum dos recebedores de rendimento destes lares é contribuinte).

- f) Ademais, esta situação é potencializada pelo fato de que, pelas características próprias do sistema e dos direitos acordados sob a legislação trabalhista e de Previdência Social, são os trabalhadores deste sistema os que usufruem de benefícios, tais como licenças-paternidades e cobertura de saúde.
- g) Pelo contrário, os lares monoparentais (onde as mulheres são sobrerrepresentadas) que contribuem para o sistema de trabalhadores autônomos são os que enfrentam a maior carga relativa no que se refere a seus rendimentos.

6.2.5 Análises do IRPF no Brasil

Como já se apontou, no Brasil, o IRPF incide com alíquotas progressivas, que vão de 7,5 a 27,5%. Afora as críticas quanto à efetividade dessa progressividade, bem como a compreensão de sua representação aritmética sobre a renda tributada (a alíquota máxima efetiva nunca será 27,5%), passa-se à análise dos efeitos que têm as escolhas do legislador brasileiro na tributação dos cônjuges heterossexuais³⁵, que é onde a desigualdade de gêneros pode despontar.

Também conforme já indicado, no Brasil os cônjuges podem optar pela tributação em separado e, conseqüentemente, enviar a declaração individual do IRPF, ou pela tributação conjunta, com o envio da declaração por um dos cônjuges. Tais regras são previstas no RIR/2018, em seus artigos 6º e 7º.

É importante pontuar, neste ponto, que o envio da declaração conjunta no Brasil não se dá com *splitting*. Se ambos os cônjuges auferem rendas, elas são somadas e o total se submete à faixa respectiva na tabela do imposto de renda.

Na opção pela tributação separada, o cônjuge deve considerar, além dos rendimentos próprios, metade dos rendimentos que sejam “produzidos pelos bens comuns”, como determina o caput do artigo 6º, do RIR/2018 (BRASIL, 2018). O imposto retido sobre esses rendimentos comuns será compensado, também na proporção de 50% por cônjuge, a não ser que eles vivam em união estável, situação em que os rendimentos comuns e respectivas retenções e recolhimentos do imposto de renda podem ser concentrados em um dos cônjuges. Já os bens comuns serão declarados apenas na declaração de um deles, caso ambos sejam

³⁵ Com a equiparação feita pelo STF dos casais homoafetivos aos casais heterossexuais, como já se demarcou, a eles também se aplica todo o regramento da tributação familiar pelo IRPF, porém, aqui, interessam os efeitos causados sobre os casais formados por homens e mulheres.

obrigados a declarar o IRPF. Neste caso, o outro cônjuge apenas declarará à Receita Federal que possui bens comuns, mas que estes serão informados na declaração do(a) companheiro(a).

Quanto aos dependentes, no caso de tributação em separado, poderão ser declarados apenas na declaração de um dos cônjuges, conforme dita o artigo 71, §3º, do RIR/2018.

Já na opção pelo regime de tributação conjunta, regulado pelo artigo 7º do RIR/2018, um dos cônjuges apresentará a declaração, relacionando todos os bens e rendimentos do casal, inclusive o imposto de renda retido na fonte sobre a renda do outro cônjuge. Além disso, o cônjuge não declarante poderá ser incluído como dependente daquele que declara, deduzindo-se a parcela respectiva (R\$ 2.275,08, como indicado no Quadro 3).

Os demais dependentes e suas respectivas deduções e eventuais rendimentos, naturalmente, serão declarados pelo cônjuge que enviar a declaração conjunta.

O quadro abaixo sistematiza os tipos de tributação pelo IRPF possíveis para os casais no Brasil:

Quadro 9 – Tipos de tributação familiar pelo IRPF no Brasil

Tributação em separado	
Quem envia a declaração?	Ambos os cônjuges, ou somente aquele que estiver obrigado.
Quais rendimentos devem ser declarados?	Todos os rendimentos próprios, além da metade dos rendimentos comuns. Se for união estável, os rendimentos comuns podem ser concentrados na declaração de um dos cônjuges.
Qual imposto retido pode ser deduzido?	Todo o imposto de renda retido ou recolhido sobre os rendimentos próprios e metade daqueles relativos aos rendimentos comuns.
Quem declara os bens comuns?	Um dos cônjuges, ou aquele que for obrigado a declarar.
Como ficam os dependentes?	São informados na declaração de um dos cônjuges.
Tributação Conjunta	
Quem envia a declaração?	Um dos cônjuges, ou aquele que for obrigado.
Quais rendimentos devem ser	Todos os rendimentos próprios e comuns

declarados?	
Qual imposto retido pode ser deduzido?	Todo o imposto de renda retido ou recolhido sobre os rendimentos próprios e todos aqueles relativos aos rendimentos comuns.
Quem declara os bens comuns?	O cônjuge que enviou a declaração conjunta.
Como ficam os dependentes?	São informados pelo cônjuge que enviou a declaração conjunta. Aquele que não declarou pode ser considerado dependente.

Fonte: Elaborado pela autora

Como se observa, aparentemente, a regra de tributação dos casais pelo IRPF no Brasil não possui viés de gênero, nem mesmo implícito. Os contribuintes são livres para escolherem o regime que melhor lhes aprouver, podendo realizar cálculos e optar por aquele que seja mais benéfico para ambos os cônjuges. Mesmo na opção pela declaração conjunta não há a obrigatoriedade dela ser enviada pelo homem, como acontecia naqueles casos em que houve intenso questionamento solucionado pelas cortes constitucionais norte-americanas e europeias, a partir de 1930.

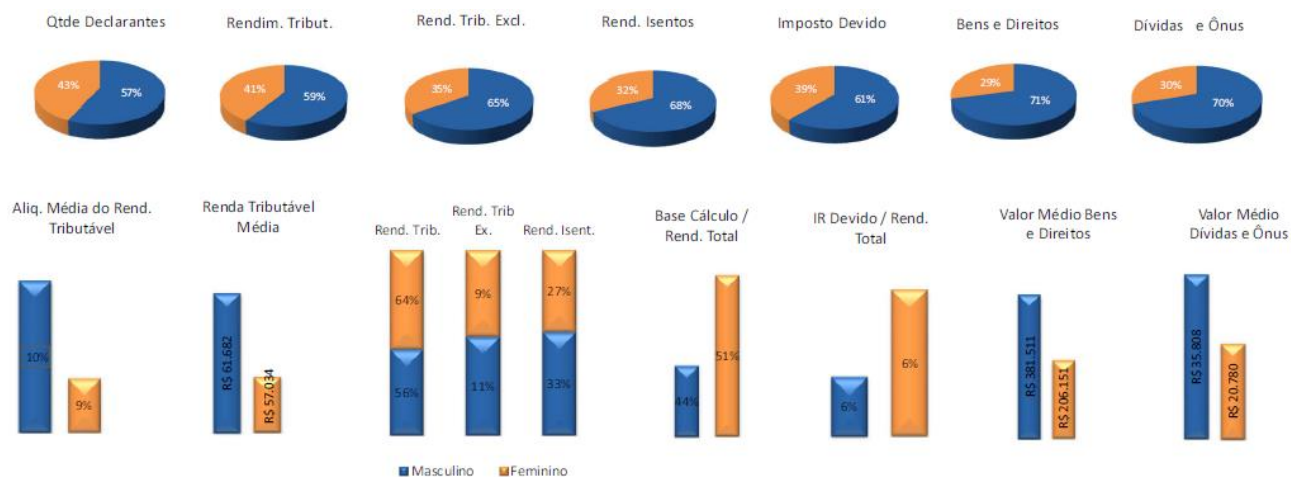
Entretanto, a análise dos Grandes Números do IRPF 2017/2018, especialmente sua Tabela 3, retratada abaixo, reforça a desigualdade denunciada no Capítulo 2 e não pode ser desconsiderada no presente estudo.

Tabela 13 – Resumo das Declarações por gênero e tipo

Tabela 3 - Resumo das Declarações Por Gênero e Tipo de Declaração

Gênero	Tipo de Decl.	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES								Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Doações e Heranças
						Contrib. Previd.	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão									
Masculino	Individual	16.023.028,00	947,65	164,23	504,38	50,28	27,79	12,72	37,74	10,31	14,58	67,87	737,86	92,51	104,53	10,33	22,35	5.366,48	542,39	32,82	
	Conjunta	623.122,00	79,11	29,27	110,28	5,53	2,65	1,23	6,83	1,63	0,68	1,06	60,74	11,78	11,76	1,15	1,13	984,20	53,68	28,54	
	Subtotal	16.646.150	1.026,76	193,50	614,67	55,79	30,43	13,95	44,37	11,93	15,27	69,93	798,60	104,29	116,29	11,48	23,48	6.350,68	596,07	61,36	
Feminino	Individual	12.173.045	680,29	96,47	276,40	29,80	11,00	7,11	31,96	6,13	0,32	60,99	538,17	62,19	63,51	8,54	9,86	2.428,28	248,14	41,22	
	Conjunta	279.361	29,92	5,76	16,91	2,29	1,05	0,59	2,96	0,43	0,02	0,47	22,33	3,70	3,83	0,37	0,50	138,80	10,62	2,95	
	Subtotal	12.452.406	710,21	102,23	293,31	32,19	12,05	7,70	34,91	6,56	0,35	61,46	560,50	65,89	67,34	8,91	10,36	2.567,07	258,76	44,17	
NI / Inválido	Subtotal	2.960	0,16	0,02	0,11	0,01	0,01	0,00	0,01	0,00	0,00	0,01	0,13	0,01	0,01	0,00	0,00	0,49	0,03	0,06	
Total		29.101.516	1.737,14	295,76	908,08	87,99	42,48	21,65	79,29	18,49	15,62	130,40	1.359,23	170,19	183,65	20,39	33,85	8.918,24	854,85	105,60	

Valores em R\$ bilhões



Fonte: Grandes Números do IRPF 2017/2018, p. 3

Naquele demonstrativo, verificou-se que 16.646.150 (57%) dos declarantes são homens, enquanto 12.452.406 (42%) são mulheres, sendo que 2.960 declarações não puderam ter essas informações verificadas (RFB, 2019, p. 3).

Do total das declarações conjuntas enviadas (902.483), apenas 279.361 (30%) foram enviadas por mulheres, o que revela indícios de que, culturalmente, ainda há a preferência pelo homem na administração dos rendimentos do casal. Se tal premissa não pode ser comprovada, pode-se afirmar que, se mais homens estão enviando as declarações conjuntas é porque mais mulheres possuem renda inferior ou nenhuma renda, justificando seu status como dependente na declaração enviada por seu cônjuge. Este é um dado que também corrobora toda a demonstração feita no capítulo 2.

Além disso, o fato de a mulher que não possui renda, ou possui renda menor, ser declarada como dependente do marido pode representar um desincentivo para a inserção dessa mulher no mercado de trabalho. Considerando as remunerações mais baixas e a alta carga de trabalho doméstico ainda relegado à mulher, é preciso que a remuneração pelo trabalho fora de casa e os demais benefícios desse trabalho compensem os esforços a serem empreendidos para que esta dona de casa acumule novas funções ao sair de casa.

Como destaca Esther Pineda. (2018, p. 11), pós doutora em Ciências Sociais na Venezuela, a possibilidade de se deduzirem os gastos da mulher como dependente do marido poderia representar um pagamento pelo trabalho de cuidado do lar e dos familiares, porém, destinado ao marido, que mantém o controle do trabalho desta mulher. Trata-se de opinião que necessita ser avaliada com cautela, haja vista que, por outro lado, se um cônjuge se

responsabiliza pelo sustento total ou parcial do outro, a proibição de indicá-lo como dependente poderia afetar a renda líquida e o mínimo existencial.

Veja-se, isso poderia ser considerado um viés implícito de gênero no IRPF do Brasil, a partir da constatação de que mais homens enviam as declarações conjuntas (70%) do que as mulheres. No entanto, as análises até aqui construída conduzem a uma conclusão de outra ordem: esse desincentivo para a mulher dependente sair de casa e trabalhar fora advém muito mais de uma estrutura social e de uma herança patriarcal, do que da legislação do IRPF em si. Neste caso, os dados do imposto apenas revelam uma realidade, mas não entendemos que sejam elementos para indicação da existência de um viés implícito de gênero.

Quando se olha para o total de rendimentos tributáveis declarados, a diferença se confirma ainda mais: 59% das rendas tributáveis foram declaradas por homens. Para se obter uma comparação mais absoluta e coerente, deve-se olhar apenas para as declarações individuais, já que na declaração conjunta não é possível identificar os rendimentos masculino e feminino pela tabela analisada (RFB, 2019, p. 3).

Assim, somando-se o total de rendimentos tributáveis declarados individualmente, tanto de homens, quanto de mulheres, atinge-se a quantia de R\$1.627,94 bilhões, sendo que 58% (R\$ 947,65 bilhões) desses rendimentos foram auferidos por homens.

Em relação aos rendimentos isentos, há uma diferença ainda maior: 64% deles pertence aos homens, quando se comparam os valores relativos às declarações individuais.

Outro elemento de desigualdade de gênero que se deduz da tabela acima é relativo às deduções por dependentes, especialmente levando em conta aquelas decorrentes de pensões judiciais. Nas declarações individuais, 71% dos dependentes estão nas declarações dos homens. Isso pode se dar porque, nos casais que tributam em separado, é mais benéfico declarar os dependentes comuns na declaração daquele que auferiu mais renda. De todo modo, este dado pode ser considerado como reforço do sistema tributário sobre as desigualdades ora analisadas, especialmente quando se recorda que a maior responsabilidade pelos cuidados familiares ainda se concentra nas mulheres.

Ora, nesse raciocínio, mesmo sendo elas as principais responsáveis pelo trabalho de cuidado dos dependentes, além de auferirem uma renda inferior, as mulheres acabam não se valendo das deduções dos dependentes pelo fato destas se mostrarem mais relevantes para reduzir o montante tributável da renda somada do casal.

Aqui, surge uma questão que permeia todo o raciocínio ora empreendido sobre o IRPF e a desigualdade de gênero. É preciso ter precaução ao fazer afirmações no sentido de que o sistema de deduções ou que a declaração conjunta sempre prejudica a renda secundária. É que, ao fim e ao cabo, é interesse também da mulher que o orçamento familiar se dê de forma mais eficiente e com menor carga tributária global sobre a renda familiar.

As questões aqui discutidas, como já se pontuou em outros tópicos, vão além de efetiva carga tributária e nem sempre perpassam o resultado de pagar menos imposto. Passa-se, também, pela autonomia feminina e até mesmo pela importância da mulher ser considerada sujeito do Direito Tributário. Significa que não necessariamente será mais vantajoso economicamente olhar para as questões de gênero no IRPF, mas elas precisam, ao menos, ser desveladas e enfrentadas.

Já verificando as deduções das pensões alimentícias, a discrepância é quase incomparável: dos R\$ 14,9 bilhões de reais deduzidos a esse título, R\$ 14,58 bilhões estão nas declarações dos homens. Este dado condiz com as informações divulgadas pelo IBGE nas Estatísticas do Registro Civil relativas ao ano de 2017, no sentido de que, na maioria das separações conjugais, a guarda dos filhos fica com a mãe (IBGE, 2017). De fato, a tabela 5.8 da publicação, em que se quantificaram as guardas dos filhos por divórcios concedidos em 1ª instância, demonstra que 109.745 mulheres ficaram responsáveis pela guarda dos filhos, enquanto apenas 7.521 homens arcaram com responsabilidade semelhante.

Está-se diante de mais um efeito das tradições culturais e sociais, influenciada por inúmeros outros fatores que fogem ao Direito Tributário, mas que não podem ser desconsiderados.

O dado relativo às deduções com pensões alimentícias levanta o questionamento de desigualdade de gênero decorrente do fato de que tais deduções são ilimitadas, por decorrerem de obrigação judicialmente imposta, conforme determinam a Lei 9.250/95, art. 8º, II, f, e o RIR/2018, art. 72. Nesse sentido, por serem os homens aqueles que pagam tais pensões em sua grande maioria, pode-se dizer que seus gastos com a criação dos filhos são deduzidos integralmente, enquanto a dedução por dependente que fica sob a guarda das mulheres está limitada a R\$ 2.275,00 por ano.

Ainda quanto às deduções, as análises dos grandes números do IRPF demonstradas podem ser um indício de que os efeitos da estrutura do IRPF no Brasil se mostram nocivos às mulheres. Isso se daria, na medida em que mais homens enviam as declarações completas (já

que o quadro utilizado analisa as deduções que somente são permitidas nesta modalidade de declaração) e, assim, as deduções dos gastos com filhos beneficiam mais esses homens do que as mulheres.

Esta hipótese, no entanto, não é conclusiva, já que não existe uma análise que verifique a quantidade de declarações completas e simplificadas por gênero.

Por fim, outro dado de desigualdade que os Grandes Números do IRPF denotam está relacionado à declaração de bens e direito, que revela a detenção do patrimônio por homens e mulheres. Nas declarações individuais, dos R\$ 7.794,28 bilhões declarados, R\$ 5.366,48 (68%) está nas declarações dos homens. Ainda que se considere que estes bens e direitos podem conter bens comuns dos casais de optam pela tributação separada, esse é um indício relevante de desigualdade patrimonial entre homens e mulheres. Trata-se, mais uma vez, de um desequilíbrio revelado pelos dados das declarações, mas que não decorre da legislação do IRPF.

Por outro lado, a quase esmagadora prevalência de declarações individuais (96%) sobre as declarações conjuntas (3%) revela aspecto positivo da tributação do IRPF brasileiro. Considerando os estudos anteriormente expostos, no sentido de que a tributação conjunta tende a penalizar a renda secundária, desincentivando a permanência da mulher no mercado de trabalho e ferindo-lhe o direito de intimidade, a possibilidade de se optar pela tributação em separado se mostra relevante na busca pela igualdade entre os gêneros. Talvez por este motivo, a proporção do imposto devido ao final se mantenha em relação à quantidade de rendas tributáveis: 59% do imposto devido nas declarações individuais é dos homens.

6.3 Propostas para uma utilização mais efetiva do IRPF como instrumento de política pública de redução das desigualdades de Gênero no Brasil

Como se pontuou até aqui, não foi possível identificar na legislação do IRPF brasileiro vieses explícitos ou implícitos de gênero, sendo a análise de sua incidência, por meio dos Grandes Números do IRPF, muito mais um elemento de comprovação da desigualdade existente entre homens e mulheres. Esta disparidade, contudo, tem origens em uma estrutura social perversa, que demanda o trabalho conjunto em várias frentes na busca da conscientização e transformação desejadas.

Nesse sentido, outras áreas do Direito talvez possam contribuir com maior efetividade nesta luta pela igualdade de gênero, como o Direito Civil, Econômico e do Consumidor,

estabelecendo regras de controle mercadológico a fim de reduzir ou eliminar o *pink tax*. O Direito Previdenciário também pode trazer relevantes contribuições, com a revisão das regras de licença para cuidado dos filhos recém nascido, ampliando a licença paternidade e incentivando maior participação dos homens no cuidado familiar.

Também pode ser exemplificado o Direito Penal, que já vem implementando políticas importantes na prevenção e na punição dos quadros de violência contra a mulher, através da Lei Maria da Penha (BRASIL, 2006) e de programas oficiais como o Disque 180, para denúncias de casos de violência doméstica, além de outras formas de violação de direitos femininos.

Por outro lado, não se verifica também nenhuma política efetiva de redução das desigualdades de gênero demonstradas por meio do IRPF. Algumas propostas nesse sentido merecem ser consideradas, especialmente da perspectiva da utilização extrafiscal do IRPF, conforme se demonstrou no capítulo 3, aliada à comprovação, feita no capítulo 2, dos malefícios causados ao desenvolvimento do país pelo alto nível de desigualdade entre homens e mulheres ainda presente em nossa sociedade. É o que se expõe a seguir.

- a) aumento dos limites de dedução com dependentes e com instrução, para além da atualização monetária urgente e necessária. Essa medida poderia beneficiar mulheres, na medida em que poderia reduzir as distorções causadas pela possibilidade de dedução integral do valor pago pelos homens (predominantemente) a título de pensão alimentícia;
- b) concessão de crédito para dedução no pagamento do IRPF por mães e chefes de família, que exerçam a responsabilidade econômica pelo núcleo familiar. Esta seria uma espécie de incentivo fiscal utilizado como política afirmativa para tentar reduzir as desvantagens que a condição das mulheres chefes de família traz, em relação aos homens, chefes de família ou não. Como se demonstrou, a maternidade é fator de intensa diferenciação no mercado de trabalho e essa dedução especial poderia auxiliar neste quadro;
- c) manutenção definitiva da dedução do IRPF de empregadores da contribuição previdenciária patronal paga para empregado doméstico, na medida em que as mulheres são as que mais exercem esses trabalhos; e
- d) dedução do IRPF de empregadores de despesas gastas com instrução e saúde de empregadas domésticas e suas filhas e filhos, também com o intuito de valorizar e

incentivar a formalização do trabalho doméstico remunerado, altamente precarizado.

7 CONCLUSÃO

Está claro, com os dados e as análises realizadas neste trabalho, que uma séria reavaliação e transformação da divisão sexual do trabalho, com olhares mais atentos e cautelosos para com o trabalho doméstico e do cuidado, é medida urgente e de extrema relevância, se quisermos construir uma nação realmente livre, justa e solidária, efetivando os ditames da nossa Constituição.

De fato, a investigação nos mostrou que a redução das desigualdades de gênero traria benefícios de porte considerável, não só para as famílias em si, mas para a sociedade e para a economia de um modo geral, que teria uma maior disponibilidade de rendas circuláveis e um aumento relevante na arrecadação tributária, principal fonte de recursos para fazer frente às despesas estatais.

Restou comprovado, também, a importante função que o Direito Tributário possui no alcance de redução, não somente das desigualdades de gênero, mas das desigualdades sociais como um todo, não fazendo mais sentido que esses debates ocorram de forma reduzida e menos relevante na produção doutrinária nacional. A relação entre Direito Tributário e gênero vem sendo sistematicamente negligenciada no Brasil, ressalvados os estudos mencionados nos capítulos 4 e 6, especialmente alguns artigos publicados em sítios da internet em 2018 e 2019. Isso denota que o tema vem ganhando relevância, porém, resta ainda muito a ser aprofundado no campo científico.

Não se defende que a doutrina abandone a produção relacionada aos temas judicializáveis e de maior interesse econômico das grandes empresas, tais discussões também são absolutamente relevantes. O que se sustenta é que o tema ora tratado seja acrescido à produção central do Direito Tributário. Que sejam criadas cadeiras e disciplinas nas faculdades de Direito, destinadas a analisar tributação e gênero. Como também se noticiou no capítulo 4, já existem grupos de estudos e vêm sendo realizados congressos que abordaram o tema, o que representa também relevante avanço.

Ainda assim, a ampliação dos debates é fundamental e, com essa obra, espera-se lançar a provocação, o estímulo para que tais estudos sejam aprofundados, na busca de propostas e soluções efetivas sobre como o Direito Tributário pode ser melhor utilizado na indução de comportamentos mais condizentes com a realidade que se busca alcançar.

Conforme também se percebeu, ao menos de modo conclusivo, não é possível identificar na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil a existência de viés explícito ou implícito de gênero, especialmente considerando que, além de existir a opção pela tributação individual, as deduções relativas aos dependentes não sofrem alterações efetivas na escolha de um ou outro modo de tributação – individual ou conjunto.

Por outro lado, não se verifica também nenhuma política efetiva de redução das desigualdades de gênero demonstradas por meio do IRPF. Algumas propostas foram expostas sentido, na perspectiva da utilização extrafiscal do IRPF, quais sejam:

- e) aumento dos limites de dedução com dependentes e com instrução, para além da atualização monetária urgente e necessária. Essa medida poderia beneficiar mulheres, na medida em que poderia reduzir as distorções causadas pela possibilidade de dedução integral do valor pago pelos homens (predominantemente) a título de pensão alimentícia;
- f) concessão de crédito para dedução no pagamento do IRPF por mães e chefes de família, que exerçam a responsabilidade econômica pelo núcleo familiar. Esta seria uma espécie de incentivo fiscal utilizado como política afirmativa para tentar reduzir as desvantagens que a condição das mulheres chefes de família traz, em relação aos homens, chefes de família ou não. Como se demonstrou, a maternidade é fator de intensa diferenciação no mercado de trabalho e essa dedução especial poderia auxiliar neste quadro;
- g) manutenção definitiva da dedução do IRPF de empregadores da contribuição previdenciária patronal paga para empregado doméstico, na medida em que as mulheres são as que mais exercem esses trabalhos; e
- h) dedução do IRPF de empregadores de despesas gastas com instrução e saúde de empregadas domésticas e suas filhas e filhos, também com o intuito de valorizar e incentivar a formalização do trabalho doméstico remunerado, altamente precarizado.

Ainda que os poucos exemplos aqui elencados, que as propostas brevemente lançadas não se mostrem efetivas para a realização dessa tão sonhada igualdade de gêneros, que sejam testadas outras hipóteses, que a comunidade jurídico-tributária se debruce mais fortemente sobre o tema, que tem ficado restrito a economistas, sociólogos e filósofos.

Neste ponto, cabe um alerta: não se pretende empreender uma invasão na vida e nas escolhas das mulheres, que são (ou deveriam ser) livres para optar não ir ao mercado de trabalho remunerado, por exemplo. Todos são livres para efetivarem as escolhas que melhor lhes aprouverem. A questão que se coloca no centro aqui é: como o Direito Tributário pode atuar para que a incidência do IRPF não seja um fator relevante de escolha neste aspecto da vida das mulheres?

As propostas estão acima lançadas, inclusive para que esse imposto possa ser utilizado mais uma ferramenta de redução de desvantagens para aquelas mulheres que possuem jornada dupla ou tripla de trabalho remunerado e de cuidados doméstico.

REFERÊNCIAS

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. **Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil**. Revista do Direito Público, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr. 2018.

ALSTOTT, Anne L. **Tax Policy and Feminism: Competing Goals and Institutional Choices**. Columbia Law Review 2001 (1996). Disponível em <http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4006&context=fss_papers>. Acesso em 16 nov. 2019.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. Editora Saraiva. São Paulo. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANCO MUNDIAL. **Unrealized Potential : The High Cost of Gender Inequality in Earnings**. World Bank, May 2019. Disponível em: <<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/29865/126579-Public-on-5-30-18-WorldBank-GenderInequality-Brief-v13.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 18 nov. 2019.

BEAUVOIR, Simone. **O Segundo Sexo**. V 2. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1980.

BLOFIELD, Merike; MANDALOZZO, Regina. **Como famílias de baixa renda em São Paulo conciliam trabalho e família?** In Revista de Estudos Feministas. V. 25. 2017. Santa Catarina: UFSC, 2017.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. Revista Brasileira de Estudos Políticos | Belo Horizonte | n. 110 | pp. 217-272 | jan./jun. 2015

Blumberg, Grace. **Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers**. In B. Crawford (Author) & A. Infanti (Ed.), Critical Tax Theory: An Introduction (pp. 3-10). Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4277. Relator: ministro Ayres Britto – Tribunal Pleno. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 13 out. 2011. Disponível em <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%>>

[2E+E+4277%2EACMS%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4277%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bkxmaby](http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4277%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bkxmaby)>. Acesso em 06 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 132. Relator: ministro Ayres Britto – Tribunal Pleno. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 13 out. 2011. Disponível em

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADPF%24%2ESCLA%2E+E+132%2EACMS%2E%29+OU+%28ADPF%2EACMS%2E+ADJ2+132%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c3uetel>>. Acesso em 06 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5971.

Relator: ministro Alexandre de Moraes – Tribunal Pleno. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 25 set. 2019. Disponível em

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5971%2EACMS%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+5971%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y9zbneu>>. Acesso em 06 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 5096.

Relator Min. Roberto Barroso. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 22 fev. 2019. Disponível em

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5096%2EACMS%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/17t4fb5>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário ARE nº 639337.

Relator Min. Celso de Mello. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 05 set. 2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627428>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. presidência da república, observatório da equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: presidência da república, observatório da equidade, 2009.

BRASIL. Lei nº 11.340, de 7 de Agosto de 2006. **Lei Maria da Penha**. Diário Oficial da União, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111340.htm>. Acesso em: 2 nov. 2019.

BRASIL. Decreto nº 17.390, de 26 de Julho de 1926. **Approva o Regulamento do Imposto sobre a Renda**. Diário Oficial da União, 1926. Disponível em:

<<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926-514413-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 mai 2019.

BOTELHO, Cristiane Miranda. **O Princípio da Capacidade Econômica e a Redistribuição de renda: Tributação dos lucros e dividendos e o crédito fiscal vinculado ao exercício do trabalho remunerado**. 2018. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, Doutorado em Direito Tributário.

BOTELHO, Cristiane Miranda. **A Proteção da Família no âmbito de Renda da Pessoa Física no Direito Positivo Brasileiro – Capacidade Contributiva e intributabilidade do**

Mínimo Existencial. 2001. 246 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, Mestrado em Direito Tributário.

BRYN, B., et al. (2016), **Tax Design for Inclusive Economic Growth**, OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>.

CAMPOLINA, Bernardo; FERNANDES, Rodrigo Cardoso; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil.** Brasília: IPEA, 2019.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilella. **Extrafiscalidade, (Re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário.** Belo Horizonte: Arraes, 2015.

CARVALHO, Adriana; MADALOZZO, Regina. **Perguntas e Respostas sobre Licença a Maternidade1.** São Paulo, Instituto Insper: 2019. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2019/11/Perguntas-e-Respostas-sobre-Licen%C3%A7a-Maternidade_Regina-Madalozzo.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009.** Ipea, 2010.

CASTRO, Fábio Ávila. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição.** 2014. 115 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia, Mestrado em Economia do Setor Público.

CEREZETTI, Sheila Christina Neder. et al. **Interações de gênero nas salas de aula da Faculdade de Direito da USP: um currículo oculto?** São Paulo: Cátedra UNESCO de Direito à Educação/Universidade de São Paulo (USP), 2019.

CHAPERON, Sylvie. **Auê sobre o segundo sexo.** Cadernos Pagu, n. 12, p. 37-53, 1999. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/cadpagu/article/download/8634461/2385>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

COELHO, André Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda da pessoa física e personalidade: uma relação precária e em deterioração.** Revista do Direito Público. Londrina, v. 13, n. 1, p. 188-225, abr. 2018. DOI: 10.5433/1980-511X2018v13n1p188. ISSN: 1980-511X.

CRENSHAW, Kimberlé. **Documento para o encontro de especialistas em aspectos da discriminação racial relativos ao gênero.** Revista estudos feministas, v. 10, n. 1, p. 171, 2002. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ref/article/view/9558>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; **Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático.** In Revista da

Procuradoria Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH. ano 1, n. 1, jan./jun. 2008. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CURSINO, Adelia Marina de Campos. **Mulheres Executivas no Brasil: O feminino no masculino ou o masculino no feminino?** 2013. 90 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

LAVINAS, Lena; DAIN, Sulamis. **Proteção Social e Justiça Redistributiva: Como Promover a Igualdade de Gênero.** Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/versao_final_texto_lena_e_sulamis.pdf?PHPSESSID=539375efc5acf4b47ec4b92462e0c145>. Acesso em: 2 nov. 201.

DAVIS, Ângela. **Mulheres, Raça e Classe.** Trad. Heci Regina Candiani. 1 ed. São Paulo: Boitempo, 2016.

DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE. **Tax guide 2018 for Individuals.** Disponível em < <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf> >. Acesso em: 15 nov. 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos de Renda e de Patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no Imposto de Renda).** Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1992.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade.** Trad. Jussara Simões. Rev. Cícero Araújo e Luiz Moreira. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FGV – Fundação Getúlio Vargas. **Pesquisa da FGV mostra que brasileiras ficam fora do mercado de trabalho após licença maternidade.** FGV, 2017. Disponível em: <https://epge.fgv.br/files/default/2017.09.05_cecilia-machado_segs-portal-nacional-sp.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

FERNANDES, Adriana; FUCS, José. **Governo envia ao Congresso proposta de reforma tributária com imposto sobre consumo.** [S.l]: Estadão, 201. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-comeca-ate-fim-de-novembro-com-imposto-sobre-consumo,70003093126>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

GHERARDI, Natália & RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, Corina. **A política tributária como ferramenta para equidade de gênero: o caso do imposto de renda sobre pessoas físicas na Argentina (2008)**, In: JÁCOME, Márcia Lorangeira & VILLELA, Shirley (orgs.). *Orçamentos sensíveis a gênero: experiências*, Brasília: ONU Mulheres, 2012, 21-68. Disponível em: <http://onumulheres.org.br/wp-content/themes/vibecom_onu/pdfs/orcamentos-experiencias.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2019.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas.** 2011. 295 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e DESENVOLVIMENTO. Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, 2017. ISSN. Disponível em < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565/19718>> Acesso em: 04 nov. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Os clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela ciência do Direito Tributário produzida no Brasil**. In CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Org). Leituras Clássicas de Direito Tributário. Salvador: Jus Podivm, 2018.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Brasília: IPEA, 2016.

GUIMARAES, Nadya Araújo (org), HIRATA, Helena (org), SUGITA, kurumi (org). **Globalização e divisão sexual do trabalho numa perspectiva comparada em Trabalho Flexível, Empregos Precários**. p. 145-166. Editora da Universidade de São Paulo, 2009.

HIRATA, Helena. **Globalização, Trabalho e Gênero**. Revista de Políticas Públicas, v. 9, n 1, 2005. Disponível em <<http://www.periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/3770/1848>>. Acesso em 05/02/2019.

HIRATA, Helena. **Globalização e divisão sexual do Trabalho**, Cadernos pagu (17/18) 2001/02: pp.:139-156. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/cadpagu/article/view/8644558>>. Acesso em: 18 nov. 2019.

IBAM - Instituto Brasileiro de Administração Municipal. **Democracia e gênero [livro eletrônico]: implantação de políticas públicas para mulheres**. Márcia Costa Alves da Silva (Coord); [contendistas] Leonardo José A de Mello, Luciana Campello, Maria Clara Arruda, Paula Carvalho Neves. – Rio de Janeiro: IBAM, SPM, 2015. Disponível em: <http://www.ibam.br/media/arquivos/estudos/3ago15_democracia_e_genero_implementacao_politicas_publicas_para_mulheres.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Diferença do rendimento do trabalho de mulheres e homens nos grupos ocupacionais Pnad Contínua – 2018**. Rio de Janeiro. 2019. Disponível em: < <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23923-em-2018-mulher-recebia-79-5-do-rendimento-do-homem>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatísticas do Registro Civil – 2017**. Rio de Janeiro. 2017. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9110-estatisticas-do-registro-civil.html?=&t=resultados>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Dimensões preliminares da responsabilidade feminina pelos domicílios: Um estudo do fenômeno a partir dos Censos Demográficos 1991 e 2000**. Rio de Janeiro. 2002. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv66197.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2019.

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. **Retrato das Desigualdades de Gênero e Raça**. 2011. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/retrato/pdf/revista.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. **Retrato das Desigualdades de Gênero e Raça**. 2017. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=29526>. Acesso em: 17 nov. 2019.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Brasília, 2009**. (Comunicado da Presidência; n. 22).

IZAKI, Rejane Sayuri; SOARES, Sergei. **A participação feminina no mercado de trabalho**. Brasília: Ipea, 2002. (Texto para Discussão, n. 923).

JÚNIOR, Rubens Pereira. **Projeto de Lei n. 5.961 de 2016**. Estabelece a concessão de incentivo fiscal no Imposto de Renda às empresas que contratarem mulheres chefes de família. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2093475>>. Acesso em: 20 nov. 2019.

JUSTIA. US Supreme court. **Caso Poe v. Seaborn**. [S.l]: © 2019. Disponível em <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/282/101/>>. Acesso em: 27 nov. 2019

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008

LANG, Joachim. **Tributación Familiar. Hacienda Pública Espano/a**, Madrid, n. 94, p. 300-407, 1986.

LEITE, Matheus Soares; LOBATO, Valter de Souza. **A Extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise**. In LOBATO, Valter de Souza (Coord); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Org). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Forum, 2017.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda – os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LIMA, Bianca Pinto. **As injustiças tributárias no Brasil em 5 gráficos**. [S.l]: Estadão, 2017. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/blogs/nos-eixos/as-injusticas-tributarias-do-brasil-em-5-graficos/>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

LIMA, Juliana Domingos de. **O que é ‘trabalho emocional’. E como ele sobrecarrega as mulheres**. [S.l]: Nexo, 2018. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2018/05/01/O-que-%C3%A9-%E2%80%98trabalho-emocional%E2%80%99.-E-como-ela-sobrecarrega-as-mulheres>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

LIMA, Livia Igenes Ribeiro de; MOURA, Rafael Braga de; PIMENTA, Daniel de Magalhães. **O alcance e os limites da Extrafiscalidade**. In LOBATO, Valter de Souza (Coord); DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo; LEITE, Matheus Soares (Org). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Forum, 2017.

MEC – Ministério da Educação. **Consulta de universidades credenciadas**. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/emec/consulta-cadastro/detalhes-ies/d96957f455f6405d14c6542552b0f6eb/MTE2MQ==>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

MACHADO, Cecília; NETO, Valdemar pinho. **The Labor Market Consequences of Maternity Leave Policies: Evidence from Brazil**. São Paulo: FGV, 2016. Disponível em: <https://portal.fgv.br/sites/portal.fgv.br/files/the_labor_market_consequences_of_maternity_leave_policies_evidence_from_brazil.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, Volume 8, nº 2, p. 640-659, ago. 2018.

MAMILOS 196: **Maternidade & Carreira**. Entrevistadoras: Juliana Wallauer, Cris Bartis. Entrevistadas: Mel Veneroso, Adriana Carvalho e Camila Fornazari. [S. l.] B9, 10 mai. 2019. Podcast. Disponível em: <<https://www.b9.com.br/shows/mamilos/mamilos-196-maternidade-carreira/>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

MÁXIMO, Wellington. **Defasagem na Tabela do IR chega a 5,46%**. [S.l]: Agência Brasil, 2019. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-01/defasagem-na-tabela-do-ir-chega-9546>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

MAZZARDO, Luciane de Freitas, AQUINO, Quellen Brondani. **Políticas Tributárias e Gênero: Um Debate Necessário para a Efetivação da Transversalidade das Políticas Públicas com a Perspectiva de Gênero**. 2014. Relatório Oxfam. 2014. Disponível em: <<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidsp/article/view/11832/1522>>. Acesso em 31/10/2017.

MÉNDEZ, Natalia Pietra. **A “descoberta” do Segundo Sexo: intelectuais brasileiras e suas aproximações com o feminismo**. Fazendo Gênero, v. 9, p. 23, 2010. Disponível em:

<http://www.fazendogenero.ufsc.br/9/resources/anais/1278011216_ARQUIVO_textocomplet onataliapietramendez.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. reimp. Coimbra: Almedina, 2004

NETO, Celso de Barros Correa. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. 2016. 399 f. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

ON the Basis of Sex. Los Angeles: Focus Features, 2018. 120 m.

OLIVEIRA, Rosiska Darcy de. **Reengenharia do Tempo**. Trabalho apresentado na Trigésima octava reunião de la Mesa Directiva de la Conferencia Regional sobre la Mujer de América Latina y el Caribe. Mar del Plata. 2005. Disponível em: <https://www.cepal.org/mujer/reuniones/mesa38/r_darcy.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2019.

OXFAM. **Bem público ou riqueza privada?** Oxfam Brasil, São Paulo: 2019. Disponível em: <<https://oxfam.org.br/publicacao/bem-publico-ou-riqueza-privada/>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

OXFAM. **Justiça Fiscal para Reduzir a Desigualdade na América Latina e no Caribe**. Relatório Oxfam. 2014. Disponível em: <https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp-lac-fiscal-justice-100914-pt_0.pdf>. Acesso em 18 nov. 2019.

PINEDA, Ester. **Perspectiva de género y justicia tributaria: una aproximación al caso venezolano**. 2018. Disponível em: <<https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/14360.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2019.

PINHO, Ângela. Faculdade de Direito da USP muda aulas para ouvir voz de mulheres. [S.1.]: Folha de São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/educacao/2019/09/faculdade-de-direito-da-usp-muda-aulas-para-ouvir-voz-de-mulheres.shtml>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

PISCITELLI, Tathiane, et al. **Tributação e gênero**. [S.1.]: Jota, 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019>>. Acesso em: 20 nov. 2019.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Barueri: Manole, 2004.

RIBEIRO, Djamila. **Feminismo negro para um novo marco civilizatório**. Revista Internacional de Direitos Humanos, São Paulo, v. 13, n. 24, p. 99-104, dez. 2016. Disponível

em <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/108502/feminismo_negro_novo_ribeiro.pdf>, Acesso em: 18 nov. 2019.

ROCHA, Isabelle Resende Alves; GODOI, Marciano Seabra; **Incorporando as questões de gênero e raça aos estudos jurídicos sobre Tributação e Orçamento Público**. In CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; RODRIGUES, Poliana Lino (Org.). Trinta anos de Constituição e 130 anos de Lei Áurea. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 387-420.

RODRÍGUEZ, Betty Andrade. **Los Derechos Humanos frente a la imposición a la renta de las personas naturales: un análisis de Moritz v. Commissioner**. Derecho Administrativo, p. 7. Disponível em <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/praxis.turn_26/pdf/01.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2019

RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, Corina. **Gastos, tributos e equidade de gênero: uma introdução ao estudo da política fiscal a partir da perspectiva de gênero (2008)**, In: JÁCOME, Márcia Lorangeira & VILLELA, Shirley (orgs.). **Orçamentos sensíveis a gênero: conceitos**, Brasília: ONU Mulheres, 2012, 199-232. Disponível em: <http://onumulheres.org.br/wp-content/themes/vibecom_onu/pdfs/orcamentos-conceitos.pdf>. Acesso em 18 nov. 2019.

SAMUELSON, Paul. **Introdução à Análise Econômica**. Volume I. Rio de Janeiro: Agir, 1979.

SALVADOR, Evilasio Silva; YANNOULAS, Silvia Cristina. **Orçamento e Financiamento de Políticas Públicas: Questões de Gênero e Raça**. Revista Feminismos, vol. 1, n.º 2, Mai-Ago 2013. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/20682>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

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

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas**. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Coord). Tributos em Espécie. Rio de Janeiro: Editora Campus Elsevier – Campus Jurídico. 2010. Cap. 1, p. 1-26.

SCOTT, Joan Wallash. **Gênero: Uma Categoria Útil de Análise Histórica**. In Educação & Realidade. Porto Alegre, vol. 20, n.º 2, julho / dez. 1995, pp 71-99. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/1210/scott_gender2.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. SEBRAE: 2019. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Empreendedorismo-Feminino-no-Brasil-2019_v5.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2019.

SILVA, Efraim Augusto. **Comparativo IRPF EUA x Brasil**. 2019. 98 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **Finanças Públicas**. 2ª Ed., 4ª tiragem. São Paulo: Atlas, 2006. P. 165

SMALLEY, Katherine E., **Participating Equally: Using Tax Policy to Improve Female Workforce and Management Participation in the 21st Century**, 29 *Hastings Women's L.J.* 55 (2018). Disponível em <<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/haswo29&div=9&id=&page=>>>. Acesso em: 15 nov. 2019

SOUZA, Rubens Gomes de. **A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável**. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 14, *Revista dos Tribunais*, p. 339-346, out./dez. 1970.

STOTSKY, Janet. **Sesgos de género en los sistemas fiscales**. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, abril de 2005. Disponível em <http://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf>. Acesso em 16 nov. 2019.

SWUISSINFO. **Governo quer acabar com a taxaço desigual de casais**. [S.l]: 2018. Disponível em: <https://www.swissinfo.ch/por/igualdade-fiscal_governo-quer-acabar-com-a-taxa%C3%A7%C3%A3o-desigual-de-casais/43992534>. Acesso em: 27 nov. 2019.

TALENSES. **Panorama Mulher 2017 | Talenses e Insper**. [S.l]: ©2019 – Talenses. Disponível em: <<https://talenses.com/pt/publicacoes/news-that-matter/panorama-mulher-2017-talenses-e-insper>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

TIPKE, Klaus. **Neueordnung der Familienbesteuerung, "StbKongrRep"**. 1983, apud ORTIZ, Diego González. *Constitución, cargas familiares e imposición personal sobre la renta*. *Civitas, Revista Espanola de Derecho Financiero*, Madrid, n. 105, p. 53-77, jan./mar. 2000.

TIPKE, Klaus, **Princípio de Igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário**. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. P. 517-527.