FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

A (in)suficiência da EC nº 132/23 para promoção da igualdade de gênero substantiva: uma comparação com os parâmetros da ONU e dos países da OCDE.

Daniele de Lucena Zanforlin Coutinho

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de [24.01.2025]

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A neutralidade do Direito Tributário tem sido contundentemente rechaçada por pesquisas científicas que se propõem a debruçar-se sobre o impacto regressivo do sistema tributário e a analisar quem são os mais afetados. Desde a década de 1980 as pesquisas indicam o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro em virtude da preponderância da tributação indireta[1], aumentando, com isso, as desigualdades sociais e afrontando o princípio da capacidade contributiva, norte do Sistema Constitucional Tributário.

Neste contexto, pesquisas recentes como as de Isabelle Rocha[2], Luiza Machado[3], Lana Borges[4], Lorena Narcizo[5] e Fernanda Dellatorre[6], dispuseram-se a analisar a questão a partir do viés de gênero, apresentando relevante resultado prático ao identificar o gênero e a cor dos mais impactados pela regressividade tributária brasileira: as mulheres e, principalmente, as mulheres negras.

---

[1] Exemplificativamente: OXFAM BRASIL, Nós e as desigualdades. 2021. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_nos_e_as_desigualdades_datafolha_2019.pdf. Acesso em: 14/01/2025; SALVADOR, Evilasio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007-2013. Brasília: INESC, 2016. Disponível em: https://www.inesc.org.br/es/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria/ . Acesso em: 14/01/2025; SILVEIRA, 2012; SILVEIRA, Fernando Gaiger *et al*. Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas no Estado brasileiro no século XXI, Working Paper, n. 007. São Paulo: Made/USP, 2022; e, ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na tributação. Textos para Discussão, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe), São Paulo, n. 15, 2016.

[2] ROCHA, Isabelle Resende Alves. Tributação e gênero: como o Imposto de Renda Pessoa Física afeta as desigualdades entre homens e mulheres. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

[3] MENEZES, Luiza Machado de O. Tributação e desigualdades de gênero e raça: como o sistema tributário discrimina as mulheres na tributação sobre produtos ligados ao cuidado e à fisiologia feminina. Belo Horizonte: Letramento, 2023.

[4] BORGES, Lana. Tributação e gênero: políticas públicas de extrafiscalidade e a luta pela igualdade. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

[5] NARCIZO, Lorena de Fátima Sousa Araújo. Racismo e sexismo na tributação brasileira sobre o consumo. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023.

[6] CARVALHO, Fernanda Soares Ribeiro Delatorre de. Igualdade material e tributação da renda no Brasil: uma análise sobre o impacto dos benefícios fiscais na discriminação de gênero. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas. Dissertação do Mestrado Profissional em Direito Tributário. Disponível em: https://repositorio.fgv.br/items/723d41f3-0f26-4ef5-bdbe-612c90560597 . Acesso em 14/01/2025.

Retroagindo no tempo, o trabalho de Diane Elson[7], Claire Young[8], Janet Stotsky[9], entre outros, nos apontam desde a década de 90 que a tributação possui vieses explícitos e implícitos que prejudicam as mulheres. Tais constatações teóricas foram confirmadas por mais da metade dos países participantes do relatório *Tax Policy and Gender Equality*, da OCDE[10], publicado em 2022, que reconheceu haver um risco de viés implícito na legislação tributária destes países.

Inobstante, a doutrina tributária tradicional ainda não reconhece o papel indutor do Direito Tributário na promoção da igualdade de gênero, nem o impacto dos vieses explícitos e implícitos, tais como a regressividade, a concentração da tributação no consumo ao invés da renda, patrimônio e capital e o aumento de tributos sobre produtos de primeira necessidade, no incremento da desigualdade de gênero.

Trabalhos como os citados acima, contudo, demonstram ser inquestionável que a tributação, em especial a do consumo, tem um peso significativo nas finanças de indivíduos e famílias, sendo que as mulheres podem ser afetadas de maneira diferenciada. Exemplificativamente, tal constatação é um dos resultados da pesquisa empírica de Luiza Machado[11], segundo o qual os produtos essenciais de uso obrigatório ou predominantemente femininos, ainda que sem razão normativa, são tributados da mesma forma ou até com maior carga tributária se comparados a produtos supérfluos.

Não obstante, relatórios como o da OCDE[12] já citado são contundentes ao constatar que a superação das desigualdades de gênero, a par de cumprir a Declaração Universal de Direitos Humanos, pode produzir um dividendo econômico substantivo ao garantir uma maior competitividade.

Nesse contexto, a reforma tributária do consumo, recentemente inserida na Constituição brasileira pela EC nº 132/23, altera de maneira substancial a estrutura do sistema tributário nacional, com a intenção de promover maior eficiência e simplificação fiscal. No entanto, seu impacto sobre as desigualdades sociais, especialmente em termos de gênero, é uma questão que precisa ser abordada nas discussões jurídicas e políticas, assim como em pesquisas científicas, inclusive em virtude da inclusão expressa da justiça tributária como princípio do Sistema Tributário Nacional no art. 145, §3º, da CF/88.

A tributação regressiva, em que os impostos sobre o consumo afetam proporcionalmente mais os indivíduos de menor renda (que, em sua maioria, são mulheres negras), é um ponto central de debate. A pergunta que surge é se a reforma tributária do

---

[7] ELSON, Diane. Male Bias in the Development Process: An Overview. *In*: ELSON, Diane (org.). Male Bias in the Development Process. Manchester and New York: Manchester University Press, 1991. P. 1-28; ELSON, Diane. The Impacto of Structural Adjustment on Women: Concepts and Issues. Internacional Development Centre, Faculty of Economic and Social Studies. University of Manchester, 1987. P. 1-37. Disponível em: https://econpapers.repec.org/RePEc:ags:umandp:232636. Acesso em: 14/01/2025.

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

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

[10] OECD (2022), *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/b8177aea-en.

[11] MENEZES, Luiza Machado de O. Tributação e desigualdades de gênero e raça: como o sistema tributário discrimina as mulheres na tributação sobre produtos ligados ao cuidado e à fisiologia feminina. Belo Horizonte: Letramento, 2023, P. 164.

[12] OECD (2022), *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/b8177aea-en.

consumo foi suficiente para garantir a redução das desigualdades de gênero ou se, ao contrário, ela perpetuou essas disparidades.

Tal análise depende, no entanto, de um referencial teórico que permita compararmos o sistema tributário pós-reforma a um padrão de excelência esperado, assim como possibilite o posicionamento do Brasil em face de outros Estados. Para tanto, pretende-se utilizar da pesquisa de Kathleen Lahey, para a ONU MULHERES[13], que oferece um quadro normativo a ser adotado para países que busquem "tributar para a equidade de gênero"; assim como o Relatório *Tax Policy and Gender Equality* da OCDE como parâmetro internacional para as abordagens de gênero na tributação.

Kathleen Lahey apresenta, no trabalho intitulado *Gender, Taxation and equality in developing countries*, publicado pela ONU MULHERES, um quadro normativo de quatro princípios que compõem o que chama de "tributando para a igualdade de gênero"[14], através do qual os sistemas fiscais serão capazes de promover a igualdade de gênero substantiva de forma eficaz[15].

O relatório Tax Policy and Gender Equality da OCDE, por seu turno, investigou como os países estão sopesando a desigualdade de gênero em suas políticas tributárias, assim como os vieses explícitos e implícitos em cada país participante. Entre vários dos resultados desse estudo, consta a posição anacrônica do Brasil que, ao contrário da maioria dos países pesquisados, ainda não havia, naquele momento, implementado reformas tributárias que visassem a redução de vieses de gênero na tributação. Buscar-se-á, portanto, verificar se houve ou não avanços nos termos do relatório em questão.

A delimitação do escopo deste estudo abrange, portanto, a análise do impacto da reforma tributária do consumo na desigualdade de gênero a partir dos dois referenciais teóricos indicados, com o intuito de identificar, a uma, quanto o Brasil avançou em termos de tributação para a equidade de gênero, conforme princípios propostos por Kathleen Lahey; e, a duas, qual a posição atual do Brasil em face dos países da OCDE. O estudo se concentrará nas implicações fiscais e econômicas da reforma, levando em consideração os efeitos sobre as mulheres em termos de carga tributária, distribuição de renda e acesso a direitos.

A **questão central** que orienta a pesquisa é: a recente reforma tributária do consumo no Brasil (EC nº 132/23) foi suficiente para promover a igualdade de gênero substantiva, conforme parâmetros da ONU MULHERES E OCDE, ou a tributação sobre o consumo continua a ser um indutor de desigualdades mesmo após a nova legislação?

Essa questão visa avaliar se a reforma alcançou os objetivos de equidade de gênero, conforme indicado pelos organismos internacionais, ou se ainda contribui para a perpetuação de desigualdades estruturais, especialmente no que diz respeito à tributação regressiva.

O modelo de pesquisa predominante para esse estudo será um trabalho exploratório. A pesquisa envolverá uma revisão crítica da literatura existente, com ênfase na comparação entre o sistema tributário brasileiro e os trabalhos da OCDE e ONU MULHERES relacionados à

---

[13] LAHEY, Kathleen. Gender, Taxation and Equality in Developing Coutries: Issues and Policy Recommendations. UN Women. 2018. Disponível em: https://gender-financing.unwomen.org/en/resources/g/e/n/gender-and-taxation-discussion-paper. Acesso em 14/01/2025.

[14] Tradução livre de "taxing for gender equality" (LAHEY, Kathleen. Gender, Taxation and Equality in Developing Coutries: Issues and Policy Recommendations. UN Women. 2018. Disponível em: https://gender-financing.unwomen.org/en/resources/g/e/n/gender-and-taxation-discussion-paper. Acesso em 14/01/2025).

[15] Idem, fls. 2

igualdade de gênero. A metodologia se baseará na análise de doutrinas, legislações e estudos de organismos internacionais que abordam a questão da tributação e seu impacto sobre as mulheres.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

Para o enfrentamento da questão central, serão respondidos os seguintes quesitos:

Questão central

A recente reforma tributária do consumo no Brasil (EC nº 132/23) foi suficiente para promover a igualdade de gênero substantiva, conforme parâmetros da ONU MULHERES E OCDE, ou a tributação sobre o consumo continua a ser um indutor de desigualdades mesmo após a nova legislação?

Contextualização fática

[Q1] A tributação pode ser um mecanismo que acentua a discriminação de gênero?

- [F1.1] Doutrina

[Q2] A regressividade da tributação no Brasil afetas as mulheres de forma distinta da dos homens?

- [F2.1] Doutrina

[Q3] Há fundamento constitucional no Brasil para utilizar o gênero como fator de discrímen para promoção da igualdade material?

- [F3.1] Doutrina
- [F3.2] Legislação

Referencial teórico-normativo

[Q1] Como os países membros da OCDE tem lidado com as desigualdades de gênero em suas políticas tributárias? Qual a posição do Brasil nesse tema?

- [F1.1] Relatório Tax Policy and Gender Equality da OCDE
- [F1.2] Doutrina

[Q2] Qual é a recomendação de organismos internacionais como a ONU MULHERES para uma tributação que promova a igualdade de gênero?

- [F2.1] Relatório *Gender, Taxation and equality in developing countries* da ONU MULHERES.
- [F2.2] Doutrina

Abordagem analítica

[Q1] Quais foram as alterações promovidas pela reforma tributária da tributação sobre o consumo no Brasil?

- [F1.1] Legislação
- [F1.1] Doutrina

[Q2] Qual o impacto dessas alterações sobre a igualdade de gênero?

- [F2.1] Legislação
- [F2.2] Doutrina

[Q3] Essas alterações aproximam o Brasil das recomendações internacionais a respeito da utilização do sistema tributário como redutor de desigualdades de gênero?

- [F3.1] Doutrina

Recomendações finais

[Q1] O que falta ao Brasil em termos de tributação sobre o consumo para aproximar-se das melhores experiências internacionais que defendem o uso da tributação para superação das discriminações de gênero?

- [F1.1] Doutrina

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

A relevância deste trabalho é multifacetada, pois aborda um tema de alta importância no campo do direito tributário e da igualdade de gênero, ambos essenciais para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa. A pesquisa sobre o impacto da reforma tributária do consumo no Brasil, no que tange às desigualdades de gênero, surge em um momento crucial, em que há uma crescente preocupação com políticas públicas que favoreçam a igualdade e promovam a inclusão social, conforme determinações constitucionais, especialmente o art. 145, §3º da CF/88.

A questão da tributação regressiva, que impacta de forma desproporcional as mulheres, especialmente as mulheres negras, é uma área ainda negligenciada no debate legislativo, o que torna o estudo atual ainda mais relevante. Em específico, propõem-se a ir além de um diagnóstico dos impactos da reforma tributária do consumo sobre a igualdade de gênero, para avaliar se tais mudanças atendem às prescrições de organismos internacionais, como a ONU e a OCDE, de um sistema tributário que promova, de fato, a igualdade de gênero.

A utilidade prática deste trabalho está em sua capacidade de fornecer uma análise crítica e profunda sobre os efeitos da reforma tributária de consumo no Brasil, oferecendo subsídios para a formulação de políticas públicas mais sensíveis às questões de gênero, além de analisar a efetividade ai princípio constitucional da justiça tributária. Com base nos quadros normativos da ONU e da OCDE, a pesquisa buscará apontar como a reforma brasileira se posiciona em relação às melhores práticas globais de igualdade de gênero em políticas fiscais, além de sugerir possíveis ajustes ou aperfeiçoamentos na legislação, se necessários, para promover uma tributação mais justa.

O componente inovador deste trabalho reside em sua abordagem atual, ao elencar como objeto de estudo o impacto da recente reforma tributária do consumo sobre a igualdade de gênero a partir das políticas previstas por organismos internacionais, como a ONU e a OCDE, e

do próprio comando constitucional do art. 145, §3º, da CF88. Aproxima-se, assim, não só do viés jurídico, mas também de elementos de política pública e igualdade de gênero. Além disso, a pesquisa almeja, a partir da experiência internacional, a harmonização de políticas fiscais que atendam aos princípios de igualdade, considerando as especificidades brasileiras.

Este trabalho tem o potencial de transformar a realidade ao fornecer argumentos robustos para o diagnóstico do sistema tributário brasileiro em face das políticas de igualdade de gênero da OCDE e da ONU. Ao demonstrar as implicações sociais e econômicas da reforma tributária do consumo, pode influenciar a revisão e aprimoramento de políticas públicas, de modo que estas não apenas promovam eficiência fiscal, mas também contribuam para a diminuição das desigualdades de gênero no país.

Além disso, ao trazer à tona a questão da tributação do consumo como um indutor de desigualdades, a pesquisa pode estimular um debate mais amplo sobre justiça fiscal no Brasil, promovendo mudanças legislativas que visem à equidade social. O estudo pode também servir de referência para outros países da América Latina e para as organizações internacionais que buscam alinhar as políticas fiscais à agenda de igualdade de gênero. Em última análise, a pesquisa pode não só fomentar uma mudança legislativa, mas também atuar como um ponto de partida para novos estudos e iniciativas no campo da tributação, dos direitos das mulheres e das políticas públicas.

Por fim, a pesquisa se destina a profissionais e acadêmicos da área de direito tributário, gestores públicos, formuladores de políticas públicas, além de organizações da sociedade civil que trabalham com questões de direitos humanos e igualdade de gênero. Ela também pode ser útil para instituições internacionais envolvidas no desenvolvimento de políticas de igualdade de gênero, ao pretender fornecer uma análise científica do estado atual brasileiro dos impactos da tributação sobre o consumo no alcance da igualdade de gênero de acordo com os parâmetros internacionais da ONU e da OCDE.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Minha experiência profissional como Procuradora da Fazenda Nacional me proporciona uma vivência profunda e constante com a aplicação do Direito Tributário, em um órgão jurídico que se envolve diretamente na construção e implementação de políticas públicas tributárias. Essa experiência prática no órgão público responsável pela arrecadação e fiscalização dos tributos me permite observar, em tempo real, as repercussões das mudanças legislativas, especialmente no que se refere à reforma tributária do consumo, no cenário jurídico e econômico brasileiro.

Além disso, minha participação no Grupo de Estudos de Direito Tributário e Gênero da FGV, que se dedica à análise crítica da relação entre tributação e desigualdades de gênero, me proporcionou uma compreensão mais ampla dos impactos das políticas tributárias sobre as mulheres, especialmente as negras. Neste grupo, participei de discussões sobre as formas de induzir a equidade através do sistema tributário, discutindo temas como a tributação regressiva e suas implicações para as mulheres, além de reflexões sobre os mecanismos legais que podem ser utilizados para corrigir tais desigualdades.

Apesar de minha experiência prática e acadêmica na área, é importante destacar que a proximidade com o objeto da pesquisa também pode gerar alguns vieses. Por um lado, o envolvimento contínuo em discussões sobre tributação e gênero pode tornar meu olhar mais atento às desigualdades presentes no sistema tributário. No entanto, esse mesmo envolvimento

pode, em algumas situações, gerar um viés de confirmação, no qual poderia estar inclinada a focar excessivamente nas limitações da reforma tributária, subestimando seus aspectos positivos.

Outro possível viés está relacionado ao fato de minha atuação como Procuradora da Fazenda Nacional me colocar em uma posição institucionalmente vinculada ao sistema tributário atual. O papel como pesquisadora em um mestrado profissional, contudo, deve preponderar de forma a não afetar a minha objetividade ao abordar temas como as reformas fiscais, caso haja algum conflito entre a perspectiva institucional e os objetivos de equidade de gênero.

5. **Bibliografia preliminar**

BORGES, Lana. Tributação e gênero: políticas públicas de extrafiscalidade e a luta pela igualdade. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

CARVALHO, Fernanda Soares Ribeiro Delatorre de. Igualdade material e tributação da renda no Brasil: uma análise sobre o impacto dos benefícios fiscais na discriminação de gênero. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas. Dissertação do Mestrado Profissional em Direito Tributário. Disponível em: https://repositorio.fgv.br/items/723d41f3-0f26-4ef5-bdbe-612c90560597 . Acesso em 14/01/2025.

ELSON, Diane. Male Bias in the Development Process: An Overview. In: ELSON, Diane (org.). Male Bias in the Development Process. Manchester and New York: Manchester University Press, 1991. P. 1-28.

ELSON, Diane. The Impacto of Structural Adjustment on Women: Concepts and Issues. Internacional Development Centre, Faculty of Economic and Social Studies. University of Manchester, 1987. P. 1-37. Disponível em: https://econpapers.repec.org/RePEc:ags:umandp:232636. Acesso em: 14/01/2025.

LAHEY, Kathleen. Gender, Taxation and Equality in Developing Coutries: Issues and Policy Recommendations. UN Women. 2018. Disponível em: https://gender-financing.unwomen.org/en/resources/g/e/n/gender-and-taxation-discussion-paper. Acesso em 14/01/2025.

MENEZES, Luiza Machado de O. Tributação e desigualdades de gênero e raça: como o sistema tributário discrimina as mulheres na tributação sobre produtos ligados ao cuidado e à fisiologia feminina. Belo Horizonte: Letramento, 2023.

NARCIZO, Lorena de Fátima Sousa Araújo. Racismo e sexismo na tributação brasileira sobre o consumo. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023.

OXFAM BRASIL, Nós e as desigualdades. 2021. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_nos_e_as_desigualdades_datafolha_2019.pdf. Acesso em: 14/01/2025.

OCDE (2022). Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/b8177aea-en.

ROCHA, Isabelle Resende Alves. Tributação e gênero: como o Imposto de Renda Pessoa Física afeta as desigualdades entre homens e mulheres. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

SALVADOR, Evilasio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007-2013. Brasília: INESC, 2016. Disponível em: https://www.inesc.org.br/es/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria/ . Acesso em: 14/01/2025; SILVEIRA, 2012.

SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas no Estado brasileiro no século XXI, Working Paper, n. 007. São Paulo: Made/USP, 2022.

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

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

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na tributação. Textos para Discussão, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe), São Paulo, n. 15, 2016.

6. Sumário

1) INTRODUÇÃO
2) CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA
    a. A tributação como mecanismo de indução ou diminuição da discriminação de gênero.
    b. A regressividade da tributação brasileira e a equidade de gênero no Brasil.
    c. Políticas tributárias de equidade de gênero: previsão constitucional.
3) REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO
    a. Políticas tributárias para igualdade de gênero entre os países da OCDE.
    b. Tributando para a igualdade de gênero: uma análise do quadro normativo proposto por Kathleen Lahey.
    c. Análise das decisões do STF sobre a quebra do sigilo de dados
4) ABORDAGEM ANALÍTICA
    a. A reforma tributária da EC nº 132/23
    b. Impacto da EC nº 132/23 na discriminação de gênero
    c. A adequação do Sistema tributário pós EC nº 132/23 às recomendações internacionais de combate à desigualdade de gênero.
5) RECOMENDAÇÕES FINAIS
    a. Diagnóstico da tributação sobre o consumo brasileira em face das melhores práticas para tributação para a igualdade de gênero: recomendações práticas.
6) CONCLUSÃO

7. Cronograma de execução

	2025												2026								
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	Horas
Pesquisa bibliográfica e fichamentos																					[90h]
Análise de legislação																					[30h]
Desenvolvimento da Versão Intermediária do Trabalho																					[30h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																					[20h]
Desenvolvimento da Versão Provisória																					[40h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																					[20h]
Depósito do Trabalho para Banca de Qualificação																					[20h]
Ajustes para Versão Definitiva																					[30h]
Depósito da Versão Final para Banca Examinadora																					[10h]
Ajustes da Versão Final após Banca Examinadora e entrega à FGV																					[10h]