

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI

NEWTON CESAR PILAU

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas⁰) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

A SELETIVIDADE DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO PARÁ E A REPERCUSSÃO DA ESSENCIALIDADE NO ENFRENTAMENTO DAS DESIGUALDADES DE GÊNERO

THE SELECTIVITY OF THE ICMS ON ELECTRICITY IN THE STATE OF PARÁ AND THE REPERCUSSION OF THE ESSENTIALITY IN ADDRESSING GENDER INEQUALITIES

Maria Stela Campos da Silva ¹
Priscila de Oliveira Matos ²

Resumo

Em um contexto de alta tributação sobre o consumo no Brasil, quem possui menos recursos é mais tributado por sua condição de pobreza do que quem goza de melhores condições de renda. É o que ocorre quando da análise da incidência do ICMS sobre energia elétrica no cenário brasileiro. Não obstante a notória caracterização de sua essencialidade, trata-se de um item que integra o rol de setores que sofrem elevada tributação pelos Estados da federação. A partir desse cenário, o presente artigo, por intermédio de pesquisa bibliográfica de caráter qualitativo, pretende examinar de que forma o princípio da seletividade em função da essencialidade tem sido aplicado ao ICMS incidente sobre a energia elétrica no Estado do Pará, discorrendo sobre o alcance da norma constitucional no que tange à facultatividade da seletividade no ICMS e o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca do assunto, bem como abordando a importância da temática ao enfrentamento das desigualdades de gênero.

Palavras-chave: Seletividade, Icms, Energia elétrica, Essencialidade, Desigualdades de gênero

Abstract/Resumen/Résumé

In a context of high taxation on consumption in Brazil, those with fewer resources are much more taxed because of their poverty than those with better income conditions. This is what happens when analyzing the incidence of the ICMS on electricity in the Brazilian scenario. Despite the notorious characterization of its essentiality, it is an item that integrates the list of sectors that suffer a high taxation by the states of the Brazilian federation. Based on this scenario, this article, through a qualitative bibliographical research, intends to examine how the principle of selectivity based on essentiality has been applied to the ICMS levied on electricity in the State of Pará, discussing the scope of the constitutional rule regarding the optionality of selectivity in the ICMS and the recent position of the Federal Supreme Court on the subject, as well as addressing the importance of the theme to face gender inequalities.

¹ Professora de Direito Financeiro e Tributário da UFPA - graduação, mestrado e doutorado acadêmico e mestrado profissional. Doutora em Direito. Advogada.

² Mestranda em Direito e Desenvolvimento na Amazônia pela Universidade Federal do Pará - PPGDDA/UFPA.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Selectivity, Icms, Electricity, Essentiality, Gender inequalities

1. INTRODUÇÃO

O Brasil atravessa um período de reestruturação em diversos sentidos. Segundo destacado por Bucci (2020), a reconstrução do Estado Social, fundamental para o enfrentamento da fragmentação das sociedades atuais, será desafiadora, apresentando como principal questão a recuperação dos padrões da construção histórica do Estado Social, que inspiram o presente por terem sido alcançados em momentos de crise profunda.

É nesse contexto de recuperação do Estado como instrumento de reerguimento econômico, de um lado, e de coesão social, de outro (BUCCI, 2023), que deverão ser envidados esforços em direção à implantação desse novo Estado Social, que se mostre apto a enfrentar os desafios do crescimento da pobreza e das desigualdades no país.

Nessa conjuntura, merece destaque a análise da regressividade nos tributos sobre o consumo no Brasil, que desonera os mais ricos e onera a população mais pobre, agravando a desigualdade e a concentração de renda no país, fazendo com que as pessoas mais pobres paguem, proporcionalmente, muito mais tributos do que a parcela mais rica da população.

É o que ocorre quando analisada a incidência do ICMS sobre energia elétrica no contexto brasileiro. Não obstante a notória caracterização de sua essencialidade, trata-se de um item que integra o rol de setores que sofrem elevada tributação pelos Fiscos, em virtude do seu significativo potencial arrecadatório e baixo custo de fiscalização.

Nessa seara, conforme destacado por Silva e Silva (2021), a análise das propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional, sob a ótica do princípio da seletividade, evidencia estarem exclusivamente voltadas ao desestímulo de bens ou serviços considerados pela ciência como prejudiciais à saúde.

As referidas propostas passam ao largo das discussões que enfrentam o critério da essencialidade dos bens e serviços, os quais demandam uma tributação menos agressiva, a fim de possibilitar o seu uso por toda a sociedade, minorando o efeito da regressividade do sistema tributário brasileiro.

Cumprindo observar, ainda, que o retrocesso e as desigualdades presentes no cenário brasileiro se intensificaram ainda mais com o advento da pandemia do coronavírus, agravando a sobrecarga sofrida especialmente pelas mulheres, pois tiveram uma significativa redução de seus rendimentos e um considerável acréscimo em sua jornada de trabalho não remunerada, ao mesmo tempo em que destinam praticamente a totalidade de seus recursos ao consumo e, portanto, são alcançadas fortemente pela tributação indireta.

Tal fato demanda uma análise mais aprofundada sobre como o sistema tributário brasileiro pode apresentar discriminações explícitas ou implícitas no que se refere ao gênero e impactar de maneira distinta a homens e mulheres em nossa sociedade.

Partindo desse cenário, o presente trabalho busca compreender, por intermédio de pesquisa bibliográfica de caráter qualitativo, de que forma o princípio da seletividade em função da essencialidade tem sido aplicado ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre a energia elétrica no Estado do Pará, analisando o alcance da norma constitucional no que tange à facultatividade da seletividade no ICMS e o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca do assunto, bem como discorrendo sobre a importância da temática ao enfrentamento das desigualdades de gênero no Brasil.

Para tanto, este artigo encontra-se organizado em quatro tópicos. O primeiro analisa o princípio da seletividade e o critério da essencialidade a partir da incidência do ICMS sobre a energia elétrica no Estado do Pará, examinando a previsão constitucional e a legislação estadual acerca do assunto, bem como abordando os critérios norteadores da essencialidade, por meio dos posicionamentos de autores que enfrentam a temática.

O segundo tópico discorre sobre o controle de constitucionalidade da lei estadual n. 5.530/89, que disciplina o ICMS no Estado do Pará, retratando o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da seletividade em função da essencialidade aplicada ao ICMS sobre energia elétrica, bem como analisando os fundamentos aplicados ao caso.

O terceiro tópico aborda de que forma o princípio da seletividade em função da essencialidade, que orienta a fixação dos tributos sobre o consumo, tal como ocorre com o ICMS sobre energia elétrica, impacta no enfrentamento das desigualdades de gênero no Brasil.

E o último tópico apresenta as considerações finais, abrangendo a visão geral do que foi apreendido no decorrer de cada seção deste artigo.

2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE A PARTIR DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA: O QUE CARACTERIZA A ESSENCIALIDADE?

Ao contrário dos poucos Estados patrimoniais, que se mantêm com receitas originárias, a maioria das nações modernas têm como fonte principal os impostos pagos pelos seus cidadãos, sendo classificadas como Estados fiscais.

Segundo Fuck (2017, p. 94), a ideia de Estado fiscal surgiu pela primeira vez na doutrina alemã e austríaca em 1885, na obra *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, de Lorenz Jacob von Stein, e ganhou grande repercussão com os trabalhos de Rudolf Goldscheid (1917) e de

Joseph Schumpeter (1918), a partir dos quais, passou-se a analisar as características desse modelo de estado, financiado prioritariamente por impostos.

A partir do conceito segundo o qual o Estado fiscal é aquele que tem os impostos como a principal fonte de financiamento, Fuck (2017, p. 97), baseado em José Casalta Nabais, destaca seus elementos essenciais, quais sejam: 1) o predomínio da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico pelo setor privado; 2) a prevalência dos impostos sobre as demais espécies de tributo; e 3) a existência de limites na capacidade de tributar.

Nesse prisma, constata-se que a República Federativa do Brasil se enquadra nos requisitos acima e, portanto, configura-se como um Estado fiscal. No entanto, o poder/dever de arrecadar os tributos, em sua maioria constituídos por impostos, os quais são cruciais para sua subsistência, deve se ater aos recursos necessários à realização de políticas públicas de proteção dos direitos fundamentais, observados os limites de sua capacidade tributária.

Desde o surgimento do Estado moderno, discute-se qual deve ser seu tamanho ideal. O Estado fiscal poderia se concretizar como estado mínimo, idealizado pelo liberalismo clássico, ou como estado social, fundado na experiência do *welfare state* (FUCK, 2017, p. 96).

O Brasil, com 29,6% de sua população, cerca de 62,9 milhões de brasileiros, abaixo da linha da pobreza (NERI, 2022), apresenta-se como um país que necessita do modelo de Estado social, pois grande parte de seus habitantes ainda se encontra abaixo da linha da pobreza, e as Regiões Nordeste e Norte precisam ainda mais de uma atenção especial, com intervenções do Estado para corrigir distorções históricas, promover ações afirmativas e investir em infraestrutura para proporcionar o desenvolvimento regional.

O Estado do Pará revela um cenário ainda pior do que a média nacional, com uma população estimada de 8.777.124 habitantes (IBGE, 2020), que representa quase metade da população de toda a Região Norte, estimada em 18,9 milhões de habitantes (IBGE, 2021), sendo que 40,84%, ou seja, quase 3,6 milhões dessa população sobrevive abaixo da linha da pobreza (PARÁ, 2021). Nesse contexto, o estado possui um dos menores IDH-M no país (ATLAS BRASIL, 2022), com necessidades descomunais a serem atendidas.

Partindo desse contexto e com fundamento nos ideais da Constituição, o Brasil deveria ter um sistema de tributação progressivo, onde quem ganha mais contribuisse mais para o custeio do Estado, todavia, a nossa realidade reflete o contrário.

Em razão de uma alta tributação sobre o consumo no Brasil, os mais pobres têm maior percentual da renda destinado à tributação, uma vez que, não obstante possuírem uma renda menor, pagam os mesmos impostos daqueles que possuem uma renda maior. Logo, quem possui

menos recursos é mais tributado por sua condição de pobreza do que quem goza de melhores condições de renda.

A partir desse panorama, é possível constatar que o ICMS, principal tributo de arrecadação dos cofres estaduais, se configura como um clássico imposto sobre o consumo, tendo sido projetado para atingir a renda do consumidor por ocasião do ato do consumo, com a característica de não ser possível conhecer imediatamente a sua capacidade contributiva. Logo, alcançando a todos, sem distinção, assume-se o risco de incidir sobre a renda de quem não tenha capacidade contributiva (SCHOUERI, 2022, p. 454).

É nesse cenário que advém a ideia de seletividade e o critério da essencialidade para orientar a fixação dos tributos sobre o consumo, partindo-se da perspectiva de que mercadorias e serviços essenciais são aqueles de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir (SCHOUERI, 2022, p. 457).

Direcionando a análise especificamente ao ICMS incidente sobre a energia elétrica, objeto de análise na presente pesquisa, temos que com o advento da Constituição Federal de 1988, a energia elétrica passou a ser tributada pelo ICMS, tributo de competência estadual, cuja previsão constitucional está inserida no art. 155, §3º da CRFB/88, a qual dispõe, ainda, que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, nos termos do art. 155, §2º, III da CRFB/88.

A partir da constatação de que a Constituição Federal dispõe que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, a problemática cinge-se em analisar o que caracterizaria essa essencialidade e de que forma a legislação estadual aplicou – ou deixou de aplicar –, o comando expresso pelo constituinte federal.

A Constituição Federal não apresenta definição do que seria essencialidade para fins de aplicação do princípio da seletividade. Segundo Schoueri (2022, p. 453-454), há na doutrina o entendimento segundo o qual o tributo deve recair sobre as mercadorias e serviços na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e, de outro lado, na razão direta de sua superfluidade.

Dito de outro modo, as maiores alíquotas devem incidir nos bens considerados menos úteis, supérfluos, em relação a grande maioria das pessoas, ao passo que as menores alíquotas devem recair naqueles bens essenciais ao consumo popular, em consonância com a garantia do mínimo existencial.

Ademais, de acordo com o autor, a essencialidade não se configura um conceito determinado, podendo ser concebida sob duas perspectivas, quais sejam, numa percepção individual dos contribuintes, bem como sob o prisma das necessidades coletivas,

compreendidas a partir dos objetivos e valores constitucionais. Examinando o princípio sob a ótica dos contribuintes, a seletividade em função da essencialidade importa em limitar a incidência dos impostos a fim de que não comprometa parcela de riqueza que corresponda ao mínimo existencial dos indivíduos, objetivando atender aos ditames da justiça fiscal.

Dessa forma, busca-se reduzir o impacto da tributação sobre as camadas menos favorecidas da população, que possuem praticamente a totalidade da renda comprometida com a obtenção de mercadorias e serviços indispensáveis a um padrão mínimo de dignidade, e, por conseguinte, acabam suportando uma carga tributária proporcionalmente mais elevada.

Logo, mostra-se importante reforçar que compreender a essencialidade como conceito indeterminado não implica em reconhecer que seja caso de discricionariedade, uma vez que o constituinte não deixou margem acerca do critério orientador da variação das alíquotas do ICMS, devendo-se examinar a mercadoria ou serviço sob a ótica da essencialidade (SCHOUERI, 2022, p. 455).

Dessa forma, em que pese não haja uma definição legal do que sejam mercadorias e serviços essenciais, o Constituinte não conferiu ao legislador ordinário liberdade irrestrita para editar normas adotando critério político colidente com o significado de essencial, de imprescindível, no tocante à realidade social vivenciada em nosso país. Nesse prisma, examinar a legislação estadual, fazendo um contraponto das mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas estabelecidas, seria um mecanismo de revelar eventual violação do princípio da seletividade em função da essencialidade dos bens (HARADA, 2022, p. 875).

Na realidade atual, a energia elétrica é a força motriz para o desenvolvimento econômico-social da nossa civilização, a sua privação ensejaria a interrupção do processo produtivo e da circulação de riquezas, razão pela qual será sempre considerada um bem essencial, não comportando encargo maior quando comparada com outras mercadorias e serviços tributados pelo ICMS (HARADA, 2022, p. 876).

Fixada a premissa de que a energia elétrica é invariavelmente um bem essencial, quando o legislador estadual, a despeito de adotar a seletividade no ICMS, eleva a alíquota sobre as operações de energia elétrica, provoca uma verdadeira inversão no sentido da faculdade conferida pelo legislador constituinte, priorizando a facilidade na arrecadação do tributo e a redução dos custos, em detrimento da sobrecarga no consumo da energia elétrica.

A adoção do referido critério para definição da política tributária representa manifesta violação ao princípio da razoabilidade, norteador do exercício da atividade legislativa (HARADA, 2022, p. 877).

Nessa seara, do exame da Lei estadual n. 5.530, de 13 de janeiro de 1989, que disciplina o ICMS no Estado do Pará, extrai-se previsão expressa de que as alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços¹, adotando, portanto, o princípio da seletividade em função da essencialidade para determinar qual alíquota incidirá sobre determinada mercadoria ou serviço.

Todavia, ao tratar especificamente da energia elétrica – bem reconhecidamente essencial –, a legislação estadual fixou uma alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)² sobre tais operações, um percentual bem próximo ao das mercadorias ou bens considerados supérfluos³, tributados na ordem de 30% (trinta por cento) no cenário estadual, em manifesta contrariedade ao princípio da seletividade, que assegura alíquotas menores sobre produtos e serviços considerados essenciais.

Logo, depreende-se que a energia elétrica, bem indispensável à subsistência humana, vem sendo impactada com elevada carga tributária, suportando uma tributação como se mercadoria supérflua fosse, em razão da falta de observância do princípio da seletividade em função da essencialidade sobre o seu fornecimento. Considerando a sua imprescindibilidade para o dia a dia da população, essa alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) não apenas descumpre como se opõe ao critério da essencialidade.

Nesse cenário, cumpre assinalar que, em 23 de junho de 2022, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar n. 194, alterando o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) e a Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/1996), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, o que impede a fixação de alíquotas acima da estabelecida para as operações em geral.

De outro lado, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar acerca da violação ao princípio da seletividade, que não está inserido dentro da ampla margem de discricionariedade do legislador ordinário, a fim de garantir que a tributação da energia elétrica seja orientada pelo prisma da essencialidade, como forma de desenvolver justa tributação.

3. A ESSENCIALIDADE E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL: POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

No contexto da controvérsia existente acerca do alcance da norma constitucional no que tange à facultatividade da seletividade no ICMS, bem como diante de controvertidas

¹Conforme Lei Estadual n. 5.530/1989, art. 12, *caput*.

² Conforme Lei Estadual n. 5.530/1989, art. 12, inciso III, alínea “a”.

³ Conforme Lei Estadual n. 5.530/1989, art. 12, inciso I, alínea “a”.

interpretações acerca dos critérios balizadores da essencialidade, o assunto foi enfrentado pelo Supremo Tribunal, que consolidou entendimento acerca do assunto.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 714.139 – RG, transitado em julgado em 30/06/2022, o Plenário do Supremo Tribunal Federal examinou o Tema 745 da Repercussão Geral, consubstanciado na análise acerca do alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Na oportunidade, a Suprema Corte consolidou o entendimento segundo o qual, uma vez adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), divergem do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

O STF assentou o entendimento de que a Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Todavia, uma vez aplicada a seletividade, é imperioso que se observe o critério da essencialidade e que haja a ponderação das características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e a própria a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto.

No referido julgado, a Suprema Corte reconheceu que a energia elétrica é considerada item essencial, seja qual for seu consumidor ou ainda a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral.

Outrossim, destacou-se que a oneração substancial de bens de primeira necessidade representa uma distorção da técnica da seletividade, sendo incompatível com os objetivos e fundamentos contidos no texto constitucional, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a ótica do desenvolvimento nacional.

Desse modo, restou estabelecido que a essencialidade inerente à energia elétrica não depende do enquadramento da classe de seu consumidor ou consumo, ou nem mesmo da quantidade de energia elétrica consumida. A eventual adoção das referidas medidas de desoneração, acompanhadas da manutenção da incidência elevada do ICMS sobre energia elétrica como a regra, apenas dissimularia a ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade.

É oportuno destacar, ainda, o entendimento proferido pelo Ministro Relator Marco Aurélio que, valendo-se dos ensinamentos de Roque Antonio Carraza, reconheceu que conquanto haja uma margem de liberdade para o legislador estadual tornar o ICMS um imposto

seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, esses termos, embora não possuam uma definição determinada, são carregados de um conteúdo mínimo, que possibilita a aferição de sua observância no caso concreto.

Desta feita, a partir das diretrizes traçadas no julgamento do RE n. 714.139 – RG, e debruçando-se especificamente na análise do princípio da seletividade a partir da incidência do ICMS sobre a energia elétrica no Estado do Pará, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 7.111, com trânsito em julgado em 04/10/2022, declarou inconstitucional o art. 12, I, “b” e III, “a”, da Lei 5.530/1989, do Estado do Pará, que fixava alíquota de ICMS sobre operações com energia elétrica em percentuais superiores à alíquota geral do tributo.

Como visto, embora o legislador estadual tenha adotado a seletividade ao disciplinar o ICMS, fixando expressamente que as alíquotas internas seriam seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, estabeleceu a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) nas operações com energia elétrica⁴, em patamar bem mais elevado do que o referente à alíquota geral do tributo, fixada em 17% (dezesete por cento) por ocasião da decisão⁵.

Na oportunidade, o Ministro Relator Edson Fachin ratificou o entendimento segundo o qual uma vez adotada pelo legislador estadual a seletividade do ICMS, não haveria margem para a adoção de outro critério senão o da essencialidade da mercadoria ou do serviço, configurando o que a doutrina convencionou denominar de “eficácia negativa da seletividade”.

No tocante à modulação dos efeitos da decisão, foram adotados os parâmetros fixados no *leading case*, RE 714.139 – RG, definindo que a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, em razão dos impactos desse entendimento sobre as finanças do Estado, bem como sobre as expectativas de receitas tributárias.

Cumprido destacar que, por ocasião do julgamento, o Ministro Gilmar Mendes pontuou que não obstante o advento da Lei Complementar n. 194/2022, que inseriu a energia elétrica dentre os bens e serviços considerados essenciais e, portanto, limitando a cobrança do ICMS à alíquota praticada para operações em geral nos Estados, o Corte Suprema manteve o posicionamento exarado no julgamento do paradigma da repercussão geral, RE n. 714.139, inclusive quanto à modulação dos efeitos de sua decisão.

⁴ Conforme Lei Estadual n. 5.530/1989, art. 12, inciso III, alínea “a”.

⁵ Conforme Lei Estadual n. 5.530/1989, art. 12, inciso VII. Cumprido destacar que este inciso teve sua redação alterada pela Lei n. 9.755, de 15 de dezembro de 2022, que elevou para 19% (dezenove por cento) a alíquota geral do ICMS no Estado do Pará.

Dessa forma, embora o legislador ordinário não esteja, necessariamente, obrigado a observar a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços, a faculdade na implementação da seletividade das alíquotas não poderá significar liberdade para o legislador estabelecer alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais (HARADA, 2022, p. 875).

4. A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE AO ENFRENTAMENTO DAS DESIGUALDADES DE GÊNERO

A desigualdade é um dos principais problemas enfrentados no Brasil, uma assimetria que vai além da renda, sendo igualmente permeada por raça e gênero. Deixar de considerar essas interseccionalidades e definir o sistema tributário como neutro, seria menosprezar os problemas profundos de desigualdades que assolam o país.

Nesse contexto, merece destaque a análise da regressividade nos tributos sobre o consumo no Brasil, sendo de fácil percepção o seu efeito regressivo, tomado o parâmetro da renda do consumidor. Com efeito, a carga da tributação indireta, que recai sobre o consumo, é significativamente maior do que a da tributação direta, que incide sobre a renda ou patrimônio, o que acarreta o efeito final regressivo do sistema tributário brasileiro, penalizando a população mais pobre e agravando a desigualdade e concentração de renda no país.

Consoante ressaltado por Schoueri (2022, p. 456), as pessoas de baixa renda destinam quase a totalidade de seus recursos ao consumo, sendo alcançadas quase que integralmente pela tributação indireta. De outro lado, as pessoas com rendimentos mais elevados, ainda que consumam mais do que as famílias de baixa renda, terão proporcionalmente um percentual menor de sua renda destinado ao consumo, podendo verter boa parte em investimento, que não são atingidos imediatamente pelo imposto sobre consumo.

Logo, na tributação sobre o consumo, o risco de regressividade se mostra evidente quando se constata que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, à medida que se amplia a riqueza do contribuinte (SCHOUERI, 2022, p. 456).

A partir dessa constatação, mostra-se imprescindível a análise de que forma o princípio da seletividade em função da essencialidade, que orienta a fixação dos tributos sobre o consumo, impacta no enfrentamento das desigualdades de gênero no Brasil.

De início, destaca-se o resultado das pesquisas pioneiras acerca dos vieses de gênero existentes nos sistemas tributários, que diferencia a tributação relacionada a gênero a partir da existência de vieses discriminatórios implícitos e explícitos. Os estudos foram realizados na

década de 1990, baseados nos trabalhos de Janet Stotsky, que estabeleceu os conceitos de discriminação implícita e explícita no exercício da tributação (PISCITELLI, 2022).

Conforme salientado por Piscitelli (2022), o debate em torno das referidas pesquisas tem sido constantemente realizado, tanto pela academia, quanto na formulação de políticas públicas. Como exemplo dessas abordagens, a autora destaca os recentes relatórios publicados pela OCDE (Tax Policy and Gender Equality - A Stocktake of Country Approaches) e FMI (Gendered taxes: The Interaction of Tax Policy with Gender Equality), bem como contínuas ações do Global Alliance for Tax Justice relacionadas ao tema.

Nesse sentido, segundo Stotsky (1996), os vieses de gênero nos sistemas tributários podem assumir forma explícita ou implícita. Por viés discriminatório explícito pode ser entendido aquele em que a norma tributária expressamente trata homens e mulheres de modo diferente, discriminando as mulheres unicamente em razão do gênero. E, por estarem previstos em instrumentos normativos, são de fácil identificação.

De outro lado, é bem mais difícil identificar preconceito de gênero implícito, por depender em grande parte de julgamentos de valor quanto ao comportamento social e econômico desejável (STOTSKY, 1996). São situações influenciadas pela cultura presente na sociedade, que acaba impondo carga tributária mais elevada a uma parcela da população.

De acordo com Stotsky (1996), vieses implícitos podem resultar em padrões de consumo diferenciados por homens e mulheres. A autora assinala que muitos sistemas exibem vieses de gênero e, nos últimos anos, vários países provocaram reformas em seus sistemas tributários, a fim de reduzir esses vieses.

Portanto, mostra-se de grande relevância a discussão em torno de como o sistema tributário, que se configura um importante instrumento para redução das desigualdades, pode apresentar discriminações explícitas ou implícitas em relação ao gênero e, com isso, impactar de maneira diferenciada homens e mulheres.

Nesse contexto, cumpre destacar pesquisa realizada por Vieceli e Ávila (2023), que constatou, por meio de resultados empíricos, a partir da análise de dados de declarações de IRPF 2020, disponibilizados pela Receita Federal, e dos microdados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2017/2018, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que a estrutura tributária brasileira reforça a desigualdade de gênero no país.

A pesquisa evidenciou haver maior concentração de famílias chefiadas por mulheres nas camadas inferiores de renda, o que as torna proporcionalmente mais penalizadas pela regressividade tributária, especialmente as mulheres negras.

Consoante destacado pelas autoras, o papel das mulheres como responsáveis pelo sustento de suas famílias vem sendo reforçado com o tempo, conforme se pode notar por meio dos dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD-IBGE) que, em 1995, apurou que 22,9% das famílias eram chefiadas por mulheres, ao passo que em 2020, o percentual passou a 46,35%. E dentre as chefes de família, 56% são mulheres pretas e pardas, e 43% são brancas (VIECELI e ÁVILA, 2023).

Reforçando os dados apresentados anteriormente, conforme apurado pelo Dieese (2023), a partir dos dados da PnadC trimestral, no 3º trimestre de 2022, a maioria dos domicílios no Brasil é chefiada por mulheres. Dos 75 milhões de lares, 50,8% possuem liderança feminina, o correspondente a 38,1 milhões de famílias, enquanto as famílias com chefia masculina somaram 36,9 milhões. Por sua vez, as mulheres negras lideram 21,5 milhões de lares (56,5%) e as não negras 16,6 milhões (43,5%).

Em termos de renda média do trabalho da família, na média, os domicílios de casais com e sem filho receberam os maiores valores (R\$ 4.987 e R\$ 4.898, respectivamente), no período. Os menores valores foram registrados entre os domicílios monoparentais com chefia feminina (R\$ 2.833) e unipessoais femininos (R\$ 2.913). Por sua vez, a renda das famílias negras foi sempre menor que a das não negras, independentemente do arranjo familiar. No caso das famílias chefiadas por mulheres negras com filhos, a renda média foi de R\$ 2.362,00.

Nesse contexto, os resultados das pesquisas indicam que são as mulheres que compõem o extrato mais baixo da distribuição de renda no Brasil. Sendo assim, é possível afirmar que a intensa regressividade do sistema tributário nacional, por penalizar os mais pobres, prejudica mais diretamente as mulheres, em especial as negras, agravando a desigualdade de gênero e raça no país.

Desta feita, partindo-se da constatação de que a tributação sobre o consumo apresenta efeito regressivo, onerando mais intensamente as mulheres, não restam dúvidas acerca da importância existente entre a adequada aplicação do princípio da seletividade, com a aplicação de alíquotas diferenciadas segundo a essencialidade do bem, e o consequente impacto no enfrentamento às desigualdades de gênero, com a redução da regressividade sobre as mulheres.

Portanto, na hipótese de a tributação incidente sobre os bens sobre o consumo não refletir os critérios de seletividade à luz da essencialidade, as mulheres tendem a suportar carga tributária maior quanto ao consumo.

A relevância deste tema é proeminente, sobretudo quando analisada a incidência do ICMS sobre energia elétrica, dada a imprescindibilidade de seu consumo e que, em razão da sua elevada tributação no país, ensejou recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal,

consolidando entendimento segundo o qual, a energia elétrica é item essencial e, uma vez adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao ICMS, não poderá ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir deste estudo, restou constatado que em razão de uma alta tributação sobre o consumo no Brasil, os mais pobres têm maior percentual da renda destinado à tributação, uma vez que, não obstante possuírem uma renda menor, pagam os mesmos impostos daqueles que possuem uma renda maior. Logo, quem possui menos recursos é mais tributado por sua condição de pobreza do que quem goza de melhores condições de renda.

Desse modo, partindo da constatação de que a tributação sobre o consumo apresenta efeito regressivo, mostra-se imprescindível a correta aplicação do princípio da seletividade, segundo os critérios estabelecidos pelo legislador constituinte, por meio do qual é possível amenizar o efeito da regressividade, com a aplicação de alíquotas diferenciadas segundo a essencialidade do bem. Para tanto, faz-se necessário entender mercadorias e serviços essenciais como aqueles de que mesmo as pessoas de baixa renda não podem prescindir, razão pela qual a tributação da energia elétrica, dada a imprescindibilidade de seu consumo, não deve ser realizada de modo mais elevado que os demais itens (SCHOUERI, 2022, p. 456).

Segundo Schoueri (2022, p. 455), a essencialidade não se configura um conceito determinado, podendo ser concebida sob a perspectiva individual dos contribuintes, bem como sob o prisma das necessidades coletivas, compreendidas a partir dos objetivos e valores constitucionais. Examinando-a sob a ótica dos contribuintes, a essencialidade importa em limitar a incidência dos impostos a fim de que não comprometa parcela de riqueza que corresponda ao mínimo existencial dos indivíduos, atendendo aos ditames da justiça fiscal.

Todavia, verificou-se no presente trabalho que, não obstante a notória caracterização da essencialidade da energia elétrica, trata-se de um item que sofre elevada tributação pelos Estados, em razão do seu significativo potencial arrecadatório e baixo custo de fiscalização.

Diante desse cenário, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar acerca da violação ao princípio da seletividade em sede de repercussão geral, sedimentando o entendimento segundo qual a energia elétrica é considerada item essencial e, uma vez adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao ICMS, a energia não poderá ser submetida a alíquota superior àquela incidente sobre as operações em geral.

E ao examinar especificamente a Lei estadual n. 5.530/89, que disciplina o ICMS no Estado do Pará, a Suprema Corte declarou inconstitucional o dispositivo que fixava alíquota de

ICMS sobre operações com energia elétrica em percentuais superiores à alíquota geral do tributo, em consonância com o entendimento de que, uma vez adotada pelo legislador estadual a seletividade do ICMS, não haveria margem para a adoção de outro critério senão o da essencialidade da mercadoria ou do serviço.

A partir desse contexto, os dados obtidos por meio da revisão da literatura e pesquisa documental demonstraram que a falta de aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade em bens como a energia elétrica, repercute diretamente no enfrentamento das desigualdades de gênero, uma vez que afeta na regressividade sobretudo a população de baixa renda, penalizando mais intensamente as mulheres, especialmente as mulheres negras, uma vez que são elas que ocupam o extrato mais baixo da distribuição de renda no Brasil.

Desta feita, a importância do princípio da seletividade ao enfrentamento das desigualdades de gênero advém justamente do fato de que a tributação sobre o consumo no contexto brasileiro, quando realizada sem a observância do princípio da seletividade em função da essencialidade, atinge majoritariamente as camadas mais pobres da população, e são as mulheres que figuram no topo dessa camada.

Logo, para além de uma reflexão acerca do caráter seletivo e essencial do ICMS incidente sobre a energia elétrica, como critério que tem por finalidade a redução da tributação incidente sobre produtos básicos para existência e dignidade humana, a presente pesquisa também apresentou uma reflexão acerca das bases em que se estrutura o sistema tributário brasileiro e como isso repercute nas desigualdades de gênero.

Daí porque toda e qualquer reforma tributária que se pretenda discutir atualmente no Brasil exige uma análise com viés de gênero e raça, pois a mera discussão envolvendo unificação de bases tributárias sobre o consumo, sem qualquer consideração acerca da revisão da regressividade dos tributos incidentes sobre a cadeia produtiva que impactam no consumo, tomando por base quem é a parcela da sociedade que mais arca com o ônus financeiro dessa carga tributária, importa em manutenção de injustiça fiscal, e conseqüente desconsideração da ODS 5⁶, que o Brasil se comprometeu a cumprir.

REFERÊNCIAS

ATLAS BRASIL. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**. Rio de Janeiro: PNUD, IPEA e FJP, 2022. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>. Acesso em: 15 abr. 2023.

⁶Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas. <https://www.ipea.gov.br/ods/ods5.html> - Acesso em 24/04/2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

_____. Planalto. **Lei Complementar 194 de 23 de junho de 2022**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Decisão do Tribunal Pleno na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.111**. ADI 7.111. PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA. Ministro Edson Fachin. 29 de agosto de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372677>. Acesso em: 14 abr. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Decisão do Tribunal Pleno no Recurso Extraordinário n. 714.139**. RE 714.139. LOJAS AMERICANAS S.A. Relator: Ministro Marco Aurélio. 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 14 abr. 2023.

BUCCI, Maria Paula Dallari. A (re)construção do Estado Social brasileiro: políticas públicas e reformas. *In: Revista Interesse Nacional*, ano 13, n. 50, jul-set. 2020.

_____. **Uma cronologia para pensar a reconstrução do Estado social**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-15/maria-paula-dallari-pensar-reconstrucao-estado-social>. Acesso em: 16 abr. 2023.

DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **As dificuldades das mulheres chefes de família no mercado de trabalho**. São Paulo: DIEESE, 2023. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/boletimespecial/2023/mulheres2023.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 31. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2022. *E-book*.

IBGE, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/pa/>. Acesso em: 15 abr. 2023.

_____. **Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais**. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html>. Acesso em: 15 abr. 2023.

NERI, Marcelo C. **Mapa da Nova Pobreza**. FGV Social, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza>. Acesso em: 15 abr. 2023.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 309-310.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Relatório de Análise das Contas do Governador – exercício 2021**. Pará: TCE-PA, 2021. Disponível em:

https://www.tcepa.tc.br/contasdegoverno/2021/2_versao_resumida_relatorio.pdf. Acesso em: 15 abr. 2023.

_____. **Lei 5.530, de 13 de janeiro de 1989**. Diário Oficial do Estado do Pará n. 30.365, 27 de janeiro de 2005. Disponível em:

http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei5530_1989_48941.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

_____. **Lei 9.755, de 15 de dezembro de 2022**. Diário Oficial do Estado do Pará n. 35.221, 16 de dezembro de 2022. Disponível em:

http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei9755_2022_29351.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Política tributária sem gênero: o Brasil na contramão do mundo**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2022/03/politica-tributaria-sem-genero-o-brasil-na-contramao-do-mundo.ghtml>. Acesso em: 16 abr. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SILVA, Maria Stela Campos da; SILVA, Larissa Oliveira da; As propostas de Reforma Tributária no Brasil no curso da Pandemia SARS-CoV-2-Covid-19 e a Seletividade da Energia Elétrica. In: MANEIRA, Eduardo; VALE, Kellen Pedreira do; YURY, Carlos; PRETO, Raquel; SANT'ANNA, Carlos; CRISANTO, Felipe. (Org.). **A tributação em tempos de pandemia: o antes, o durante e o depois**. 1ed. Brasília: OAB, 2021, p. 435-446.

STOTSKY, Janet Gale. **Gender Bias in Tax Systems**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1996. Disponível em:

<https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/1996/099/article-A001-en.xml>. Acesso em: 13 abr. 2023.

VIECELI, Cristina Pereira; AVILA, Rober Iturriet. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil – Uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. São Paulo: Instituto Justiça Fiscal, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2023.