

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CAMPUS MONTE ALEGRE – PERDIZES
FACULDADE DE DIREITO**

Beatriz Beirão Martins

**“TAMPON TAX” E O CUSTO DE SER MULHER: UM ESTUDO SOBRE A
INTERFERÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NA POBREZA MENSTRUAL
BRASILEIRA**

**São Paulo
2022**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Beatriz Beirão Martins

**“Tampon Tax” e o custo de ser mulher:
Um estudo sobre a interferência da tributação indireta na pobreza menstrual brasileira**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito básico para a obtenção do título de BACHAREL em Direito, sob orientação da Professora Isabela Bonfá de Jesus.

**São Paulo
2022**

Dedico às almas que, passageiras ou permanentes
na minha vida, me ajudaram a chegar até o
presente momento, com a força e sabedoria
necessárias para desbravar o futuro.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar como a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, principalmente, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os absorventes higiênicos impulsiona a pobreza menstrual brasileira. Estuda-se como o princípio da dignidade da pessoa humana é violado com a sobretaxação dos absorventes, na medida em que referida tributação dificulta, quando não impede, que mulheres com poucos recursos adquiram itens básicos de higiene menstrual e, assim, necessitem socorrer-se de meios alternativos prejudiciais para a sua saúde física, além de contribuir com a insegurança menstrual da população marginalizada e o estigma existente em torno da menstruação. Analisa-se também o modo como o princípio da igualdade é desrespeitado com a alta incidência sobre absorventes, visto que apenas mulheres arcam com o ônus tributário e, muitas vezes, veem-se obrigadas a ausentarem-se do trabalho e da escola devido à falta de estrutura e recursos para lidar com o período menstrual. Examina-se também a violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que a tributação dos absorventes não é devidamente ajustada às necessidades da população de baixa renda. Por último analisa-se a violação ao princípio da seletividade, ante às altas alíquotas aplicadas aos absorventes, que não são considerados itens essenciais à população. Ademais, investiga-se como a pobreza menstrual, reforçada pela tributação dos absorventes higiênicos, constitui um desafio à equidade de gênero e concretização dos direitos fundamentais das mulheres, prejudicadas nos mais diversos âmbitos apenas por serem mulheres, algo veemente repudiado pela Constituição Federal.

Palavras-chaves: pobreza menstrual, direitos fundamentais, absorventes, tributação, IPI, ICMS.

ABSTRACT

The present work aims to analyze how the incidence of the Tax on Industrialized Products ("IPI") and, mainly, the Tax on Circulation of Goods and Services ("ICMS") on sanitary pads increase Brazilian menstrual poverty. It is studied how the principle of human dignity is violated with the surcharge of absorbents, insofar as this taxation makes it difficult, if not impossible, for women with few resources to acquire basic items of menstrual hygiene and, thus, need to look for alternative means harmful to their physical health, in addition to contributing to the menstrual insecurity of the marginalized population and the stigma surrounding menstruation. The work also analyzes the way in which the principle of equality is disregarded with the high incidence of sanitary pads, since only women bear the tax burden and are often forced to leave work and school due to lack of structure and resources to deal with the menstrual period. The violation of the ability to pay principle is also examined, since the taxation of absorbents is not properly adjusted to the needs of the low-income population. Finally, the violation of the principle of selectivity is analyzed, given the high rates applied to absorbents, which are not considered essential items for the population. In addition, the work investigates how menstrual poverty, reinforced by the taxation of sanitary napkins, constitutes a challenge to gender equity and the realization of women's fundamental rights, harmed in the most diverse areas just because they are women, something vehemently repudiated by the Federal Constitution.

Keywords: menstrual poverty, fundamental rights, sanitary pads, taxation, IPI, ICMS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIHPEC	Associação Brasileira de indústria de Higiene Pessoal Perfumaria e Cosméticos
ACSP	Associação Comercial de São Paulo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
HPPC	Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
TIPI	Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa de Integração Social
RICMS	Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
UNICEF	Fundo de Emergência Internacional das Nações Unidas para a Infância
UNFPA	Fundo de População das Nações Unidas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	9
	2.1 Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.....	10
	2.2 Princípio da Igualdade	12
	2.3. Princípio da Capacidade Contributiva	16
	2.4 Princípio da Seletividade	19
3	A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	23
4	POBREZA MENSTRUAL E DESIGUALDADE DE GÊNERO	26
	4.1 Desigualdade de gênero	26
	4.2 Pobreza Menstrual.....	28
	4.3 Pobreza Menstrual Como Desafio À Equidade De Gênero E Concretização Dos Direitos Fundamentais Pelas Mulheres	31
5	ASPECTOS TRIBUTÁRIOS ACERCA DA POBREZA MENSTRUAL – A CARGA TRIBUTÁRIA DO ABSORVENTE ÍNTIMO FEMININO NO BRASIL	35
	5.1 IPI Sobre Absorventes Íntimos Feminino	36
	5.1.1 <i>Perfil constitucional do IPI</i>	36
	5.1.2 <i>Regra Matriz de Incidência Tributária do IPI</i>	38
	5.1.3 <i>IPI Sobre Absorventes</i>	39
	5.2 ICMS SOBRE ABSORVENTES ÍNTIMOS FEMININOS.....	40
	5.2.1. <i>Perfil Constitucional Do ICMS</i>	40
	5.2.2. <i>Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS</i>	43
	5.2.3. <i>ICMS Sobre Absorventes</i>	45
6	CONCLUSÃO	47
	BIBLIOGRAFIA	49

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, existem 4 milhões de meninas no Brasil que não têm acesso a itens mínimos de cuidados menstruais nas escolas e 713 mil meninas que vivem em casas sem banheiro ou chuveiro. Essas meninas e mulheres se veem obrigadas a utilizar papel higiênico, jornal, panos, roupas, sacolas plásticas, filtro de café, papel higiênico e miolo de pão para lidar com o seu período menstrual.

Tal cenário, somado à falta de banheiros adequados e de conhecimento sobre o assunto, impacta o convívio social da mulher, na medida em que muitas deixam de frequentar o trabalho e inúmeras meninas se ausentam da escola no período menstrual, o que afeta, consequentemente, sua capacitação profissional e desempenho escolar.

Esse fenômeno denomina-se “pobreza menstrual” e é experimentado por milhões de meninas e mulheres brasileiras que têm os seus direitos fundamentais violados ante a impossibilidade de viverem seu período menstrual com dignidade.

Dentre todos os fatores que impactam a pobreza menstrual brasileira e, consequentemente, os direitos fundamentais das mulheres, está a pesada sobretaxação dos absorventes íntimos femininos, que onera as contribuintes desses itens essenciais.

Tal oneração exclusiva sobre o público feminino viola inúmeros princípios constitucionais tributários, como o da Dignidade da Pessoa Humana, a Igualdade, a Capacidade Contributiva e a Seletividade, na medida em que apenas é direcionada às mulheres. Tais mulheres são, assim, impossibilitadas de adquirirem referidos itens de higiene íntima e, em decorrência das altas alíquotas incidentes, têm sua dignidade humana flagrantemente violada.

Assim, é de suma importância que se analise a referida tributação sobre os absorventes, mais especificamente, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, principalmente, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e de que forma a CF/88 é violada com isso.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Existem dois tipos de normas jurídicas, quais sejam: as regras e os princípios. As regras são normas de conduta que proíbem ou obrigam que se faça algo concreto, de modo que apenas é possível as observar ou infringir na sua totalidade, não havendo meio-termo quanto a isso (PAULSEN, 2017). Nas palavras de Shoueri (2019), “as regras jurídicas se aplicam por completo, num ‘tudo ou nada’”.

Os princípios, por outro lado, são normas que indicam valores do ordenamento jurídico a serem promovidos e apresentam um fim a partir do qual se devem buscar os meios, além de servirem de vetores para o conhecimento da área a que se referem (SCHOUERI, 2019). Segundo Regina Helena Costa (2019):

Princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.

Tais princípios podem ser expressamente mencionados pela CF/88, como o Princípio da Isonomia, ou podem decorrer de uma leitura minuciosa dos textos legais, como o Princípio da Segurança Jurídica, não havendo qualquer grau de hierarquia entre eles.

Sobre uma importante diferença entre regras e princípios no que tange ao conflito na sua aplicação, Shoueri (2019) ensina que:

Outra distinção apontada é que os princípios possuem a dimensão do peso ou importância que não é própria das regras jurídicas. Por tal dimensão, na hipótese de se entrecruzarem vários princípios, sua resolução se pondera a partir do peso relativo de cada um deles, o que, naturalmente, não se dá de modo exato. Esta dimensão não estaria presente nas regras, sendo necessário, na hipótese de confronto de regras, determinar qual delas prevalece e se aplica, no lugar de outra, que fica afastada. Eros nota que os princípios subjazem em cada ordenamento jurídico, permanecendo “em estado de latência”, isto é, “sob cada direito posto, repousam no direito pressuposto que a ele corresponda. Neste direito pressuposto os encontramos ou não os encontramos; de lá os resgatamos, se nele preexistirem”. Num determinado caso, poderá ocorrer que um princípio não seja aplicado, sem por isso deve ser ele eliminado do sistema, até porque, noutro caso, este mesmo princípio poderá vir a prevalecer, dentro do que Eros Grau denominou os “jogos de princípios”, de sorte “que diversas soluções e decisões, em diversos casos, podem ser alcançadas, umas privilegiando a decisividade de certo princípio, outras a recusando. Cada conjunção ou jogo de princípios será informada por determinações da mais variada ordem”. Por tal modo é que o autor conclui que “o fenômeno jurídico não é uma questão científica, porém uma questão política e, de outra parte, a aplicação do direito é uma prudência e não uma ciência”. Aqui, aliás, ingressa, para Grau, citando Boulanger, a dimensão dos valores, já que, na atuação da prudência, “tanto o aplicador quanto o intérprete do direito, ao comporem tais jogos de princípios, atuam sob impacto, também, de valores ideológicos. Há, aí, definidamente, uma escolha entre princípios”.

Assim, reconhece-se que há inúmeros princípios no ordenamento jurídico que podem atuar em sentidos opostos, sem que, com isso, um seja considerado inválido ou inconstitucional. Os princípios devem ser aplicados e ter sua força calibrada conforme o caso concreto, de modo que, nas palavras de Shoueri (2019):

o que torna a tarefa do jurista complexa é o reconhecimento da existência de vários princípios atuando no sistema, pois não lhe basta afastar a aplicação de um princípio, tendo em vista que ele conduz em direção diversa daquela imposta por outro princípio. Ao contrário, ao jurista cabe sopesar os princípios, numa atividade de ponderação. Os princípios atuam, assim, como forças com vetores diversos, de cuja resultante se terá a direção que o ordenamento jurídico imporá ao caso concreto. (...) Assim, no lugar de um princípio afastar a aplicação de outro, tem-se que ambos se influenciam reciprocamente, de modo que nem um nem outro se aplicará integralmente, mas, ao contrário, aplicar-se-ão harmonicamente, reduzindo-se a rigidez de um e de outro, a fim de se assegurar que ambos sejam minimamente observados.

Desse modo, os princípios, ao orientarem o adequado exercício da competência tributária, devem ser observados ao máximo pelo legislador e aplicador do direito, podendo ser cumpridos em diferentes níveis, conforme a situação fática e jurídica do caso concreto. Assim, conforme ressalta Regina Helena Costa (2019), “os princípios constituem normas a cuja plasticidade devem amoldar-se toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito”.

Ademais, os princípios integram as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, ao surgirem como obstáculos às pretensões arrecadatórias do Fisco e ao apontarem como a competência tributária deve ser exercida (COSTA, 2019).

Desta forma, considerando a importância dos princípios tributários no que tange à proteção dos contribuintes contra os arbítrios do Fisco, passa-se à análise de quatro princípios cuja compreensão é vital para o desenvolvimento do presente estudo: (i) o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana; (ii) o Princípio da Igualdade; (iii) o Princípio da Capacidade Contributiva; e (iv) o Princípio da Seletividade.

2.1 Princípio da Dignidade da Pessoa Humana

O art. 1º da CF/88 declara quais são os fundamentos do Estado Democrático de Direito, ou seja, quais são aqueles valores máximos e basilares do Estado brasileiro. Dentre eles está a dignidade da pessoa humana, a soberania, a cidadania, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

O fundamento de maior valia é a dignidade da pessoa humana, pois deve esta integrar o núcleo de toda a ação estatal, na medida em que a razão de ser do Estado é proporcionar o bem

comum. Nesse sentido, a dignidade da pessoa humana passa a ser, na forma de princípio, o pilar de interpretação de todo o ordenamento jurídico brasileiro, de modo a indicar como devem ser interpretadas e aplicadas as normas e princípios, ampliando ou reduzindo o seu sentido (REALE, 2005).

Sobre a supremacia da dignidade da pessoa humana José Afonso da Silva (1998) afirma que:

[s]e (a dignidade da pessoa humana) é fundamento é porque se constitui num valor supremo, num valor fundante da República, da Federação, do País, da Democracia e do Direito. Portanto, não é apenas um princípio da ordem jurídica, mas o é também da ordem política, social, econômica e cultural. Daí sua natureza de valor supremo, porque está na base de toda a vida nacional.

O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana engloba, segundo Antonio Junqueira Azevedo (1991), o respeito absoluto à vida humana, à integridade física e psíquica, assim como as condições mínimas de vida e de liberdade e a convivência igualitária entre os homens e mulheres. Desse modo, a dignidade em si é uma qualidade intrínseca e indissociável de todo e qualquer ser humano, justamente porque pertence à condição humana. Essa é a única e exclusiva condição para que haja a incidência do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Assim, a dignidade se mostra irrenunciável e inalienável, motivo pelo qual não se concebe sua retirada ou concessão, porquanto se trata de um atributo de todo ser humano independentemente de qualquer circunstância.

Como leciona Hervada (1990):

Não se trata de que toda a pessoa em sentido ontológico seja pessoa em sentido jurídico por uma coincidência de facto, mas de que todo o ser humano – toda a pessoa em sentido ontológico – é pessoa em sentido jurídico, porque ser pessoa em sentido ontológico implica por definição ser pessoa em sentido jurídico. As razões já foram ditas antes. Se a pessoa é um ser que é dono do seu próprio ser, e do meio enquanto capaz de apropriação e titular de direitos naturais, ser pessoa implica por si o fenómeno jurídico como facto natural e a dimensão de ser sujeito de direito. A condição ontológica de pessoa inclui a subjetividade jurídica, de modo que o conceito jurídico de pessoa não pode ser outra coisa senão o próprio conceito de pessoa em sentido ontológico, reduzido aos termos da ciência jurídica. Dito noutros termos, o conceito jurídico de pessoa não é mais do que aquele conceito que manifesta o jurídico da pessoa ou ser humano.

Nesse sentido, conforme lições de Alexandre de Moraes (2017):

A dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que, somente excepcionalmente, possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos e a busca ao Direito à Felicidade.

Apesar de, à primeira vista, o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana não se projetar diretamente na esfera tributária, visto tratar-se de um fundamento do Estado brasileiro, não se pode negar que o direito tributário é sim regido por tal princípio, mesmo que de modo reflexo. Isso porque a atividade estatal deve respeitar o mínimo existencial do contribuinte e observar as exigências mínimas para uma existência digna, como ocorre, por exemplo, com a vedação da tributação do mínimo vital.

Desse modo, ao mesmo tempo em que o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana consiste em fundamento da República brasileira, ele também limita e orienta a atuação estatal ao conceder unidade aos direitos e garantias fundamentais.

2.2 Princípio da Igualdade

A igualdade consiste em um dos valores mais supremos dentro de um Estado Republicano e Democrático de Direito e, na forma de princípio geral de direito, permeia todo o ordenamento jurídico brasileiro, perpassando por diversas áreas do direito, inclusive a tributária. Tão latente a sua importância dentro de uma República que Roque Carrazza (2004, p. 71) destaca que:

(...) com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação. Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, que todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo. Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica. (...) Em suma, o princípio republicano exige que todos os que realizam o fato impositivo tributário venham a ser tributados com igualdade. Do exposto, é intuitiva a interferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. (...) O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições. Tais ideias valem, também, para as isenções tributárias: é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. Dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proscrevem tais práticas.

Previsto genericamente no art. 5º, *caput*, da CF/88, o Princípio da Igualdade, ou também denominado Princípio de Isonomia, garante que:[t]odos são iguais perante a lei, sem distinção

de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade (...)”. Ademais, no inciso I do citado artigo, há a previsão de que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos previstos na CF/88.

Apesar de o texto constitucional indicar que todos são iguais perante a lei, basta uma mera análise do contexto social atual para se verificar que a referida alegação não prospera. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2008, p. 275) observa que as pessoas não são iguais, motivo pelo qual as leis deveriam regular as desigualdades. Segundo o autor:

É evidente, porém, que as pessoas não são iguais. Pelo contrário, as pessoas e as situações de fato nas quais se inserem são desiguais, e a lei existe exatamente para regular essas desigualdades, reconhecendo-as e tornando-as jurídicas. (...). O que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais. A dificuldade que sempre existirá reside em saber quais são as desigualdades factuais que a lei pode admitir como critério para a desigualdade jurídica. A Constituição diz que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, o que não é verdadeiro pois muitas distinções são juridicamente consagradas como acima foi dito. Nem poderia ser de outro modo. Na organização da sociedade, o Direito necessariamente admite desigualdades (MACHADO, 2008, p. 275).

O conceito de igualdade, assim, é relativo. Ensina Klaus Tipke (1984) que:

[a] igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados.

Necessário, portanto, que se estabeleça um critério de comparação constitucionalmente aceito e, a partir desse critério eleito, sejam comparadas as situações a serem tributadas. Inclusive, é o próprio constituinte que indica, por meio do art. 150, inciso II, da CF/88, a necessidade de se fixar um critério de comparação (SCHOUERI, 2019).

Citado artigo resguarda o Princípio da Igualdade na esfera tributária e impede que haja uma diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação correspondente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos,

títulos ou direitos; [...].

Note-se que a própria CF/88 lista fatores que não poderão servir de critério de comparação, por afrontarem valores constitucionalmente tutelados, como bem analisou Schoueri (2019):

Tais fatores se encontram nos artigos 150, II, 151, 152 e 173 832. O artigo 150, II, veda os privilégios das profissões, ficando proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito, e, neste sentido, reforça a garantia do Parágrafo Único do artigo 170, que trata do livre exercício de qualquer atividade econômica.

(...)

Parâmetros expressamente aceitos são, por exemplo, a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III); o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, § 2º, X, “a”, e artigo 156, § 3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigo 153, § 4º e 182, § 4º, II); localização e uso do imóvel (artigo 156, § 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, III, “c”); tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (artigo 179) etc.

Assim, a aplicação do Princípio de Igualdade na esfera tributária necessita ser individualizada e ajustada ao caso concreto para evitar que injustiças sejam cometidas, na medida em que uma norma pode gerar efeitos irrelevantes para algumas pessoas e, simultaneamente, causar grandes prejuízos a outras, visto que um tratamento pretensamente igualitário da norma não conduz, necessariamente, a um tratamento justo e isonômico.

Dessa forma, o Princípio da Igualdade, tutelado pelo art. 150, inciso II, da CF/88, não impede que seja instituído tratamento diferenciado entre contribuintes, desde que referida diferenciação seja feita com base nas finalidades definidas pela CF/88 e que guarde razoabilidade e proporcionalidade com os fins a que se pretende alcançar.

De acordo com Ávila (2008), é necessário que haja uma “relação existente entre a medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização” e que “somente uma distinção, fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes, pode ser considerada válida”, uma vez que “uma diferenciação dos contribuintes, feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, é irrazoável”.

Assim, o Princípio da Igualdade acaba por exigir a adoção de tratamentos diferenciados a depender da capacidade contributiva das pessoas envolvidas e a essencialidade dos produtos tributados. Nas palavras de Andrei Pitten Velloso (2007, p. 136), “é mister que a diferenciação de carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada: revelar-se-ia ilegítima, v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de

capacidade contributiva”.

Note-se, portanto, que não há problema algum em instituir tratamento diferenciado para contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes, mas sim fazê-lo sem as razões e critérios constitucionalmente definidos que orientam a discriminação. Inegável, portanto, que não há que se falar em efetividade do Princípio da Igualdade caso não haja a identificação e aplicação desses critérios constitucionais autorizadores da discriminação (FERRAZ, 2005).

Segundo Ávila (2008, p. 50), o Princípio da Igualdade veiculado pelos citados artigos da CF/88 possui várias modalidades que foram, implicitamente, elencadas:

Na verdade, o dispositivo protege duas formas de igualdade: a igualdade perante a lei (Gleichheit vor dem Gesetz, equality before the law), também conhecida como igualdade formal; e a igualdade na lei (Gleichheit im Gesetz, equality by the law), também chamada de igualdade material. A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei: os cidadãos, e os contribuintes em particular, devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção. Uma mesma lei não pode ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro, para outro contribuinte. Quando o dispositivo declara que "todos são iguais perante a lei" faz, pois, referência à igualdade perante a lei; exigindo uniformidade na sua aplicação, independente do seu conteúdo. A igualdade formal, no entanto, é apenas um aspecto da igualdade. Ou; no dizer de Kelsen, "igualdade perante a lei não é assim igualdade, -mas adequação à norma (NormgemajJheit)" (ÁVILA, 2008, p. 50).

Nessa vertente, Regina Helena Costa (2019) ensina que o conceito de igualdade pode ser entendido por meio de duas acepções centrais: a formal e a substancial. A igualdade formal dirige-se diretamente ao legislador e indiretamente aos aplicadores da lei, na medida em que expressa as discriminações a que os legisladores estão autorizados a aplicar. A igualdade substancial, por sua vez, consiste no tratamento equânime que deve ser conferido a todas as pessoas, de modo a proporcionar-lhes idêntico acesso aos bens da vida.

Ainda, continua a autora que, a partir do Princípio da Igualdade, tantos outros princípios específicos são originados na esfera tributária, como, por exemplo, os Princípios da Generalidade, da Capacidade Contributiva, da Uniformidade Geográfica, da Seletividade, entre outros.

Ademais, segundo Leandro Paulsen (2017), existem duas razões que sustentam a instituição de tratamento diferenciado para contribuintes que se encontrem em diferentes situações: (i) as razões de capacidade contributiva, visto que tal medida consiste em um meio para se atingir a igualdade material e, em última instância, a justiça fiscal entre os contribuintes, nos termos do art. 145, §1º, da CF/88; e (ii) as razões extrafiscais que consistem, exemplificativamente, na:

utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4o, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2o, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9o, da CF, com a redação da EC 47/05) e o dimensionamento de certos tributos de modo mais flexível, pelo Executivo, como o II, o IE, o IPI, o IOF e a Cide-combustíveis (arts. 150, § 1o, 153, § 1o, 177, § 4o, I, b, da CF), o que lhe dá instrumentos para controle do comércio exterior (art. 137 da CF) e da moeda (PAULSEN, 2017).

Assim, conclui-se que o Princípio da Igualdade, aplicado ao direito tributário, não só autoriza, como impõe a adoção de medidas diferenciadas para contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes em uma tentativa de regular as desigualdades sociais e atingir a justiça fiscal.

2.3. Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva é tutelado pelo §1º, do art. 145, da CF/88, segundo o qual: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. Constitui ele um critério para a modulação da carga tributária em matéria de impostos, uma vez que esse tipo de tributo não é vinculado a uma atuação estatal e apenas pode ser cobrado em função de características apresentadas pelo próprio contribuinte.

Na sua essência, o Princípio da Capacidade Contributiva pode ser considerado um subprincípio originado do Princípio da Igualdade, cujos efeitos se projetam por todo ordenamento jurídico brasileiro.

Segundo Fernando Aurélio Zilveti (1998), o Princípio da Capacidade Contributiva:

É o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceita como capacidade contributiva a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.

Regina Helena Costa (2019), por sua vez, afirma que tal princípio pode ser definido, em um primeiro momento, como a “aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

Ainda segundo a mencionada autora, a capacidade contributiva pode ser absoluta ou relativa. A primeira pode ser constatada quando se está diante de um fato que constitua uma manifestação de riqueza, enquanto a capacidade relativa expressa a possibilidade de contribuição de um contribuinte determinado. Nesse sentido, preceitua Regina Helena Costa (2019) que:

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano, etc. Funciona, desse modo, como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricionariedade legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de imposto, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.

Nesse viés, em respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, o legislador apenas está autorizado a eleger como fato gerador grandezas economicamente capazes de mensurar a riqueza envolvida na operação que deu ensejo à incidência do imposto em questão. E, sob nenhuma perspectiva que se adote interessa ao legislador elencar fatos geradores incapazes de denotar a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Do mesmo modo que referido princípio se projeta em situações em que o contribuinte não possui recursos para arcar com as despesas tributárias e com a sua subsistência, ele também incide nas situações em que a tributação tenta arrecadar em patamares confiscatórios e expropriatórios, desestimulando a produção de riquezas por parte do contribuinte. Nas palavras de Schoueri (2019): o “mínimo existencial e confisco oferecem as balizas da capacidade contributiva, no sentido subjetivo, que “começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade”.

Sobre a aplicação do referido princípio às diferentes espécies tributárias, Regina Helena Costa (COSTA, 2019) entende que sua aplicabilidade é restrita aos impostos, não havendo como se falar na aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva para os tributos vinculados a uma atuação estatal, isto é, para as taxas e contribuições, pois eles são orientados por outros princípios – da retributividade e do benefício, respectivamente – e possuem uma lógica própria de instituição e incidência.

Leandro Paulsen (2017), por outro lado, afirma que o Princípio da Capacidade Contributiva é fundamental e aplicável a todos os tributos, ainda que de diferentes maneiras e conforme as peculiaridades de cada um:

Decorre desse princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.

(...)

A possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe,

evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade, do que se depreende que o princípio encontra aplicação plena aos tributos com fato gerador não vinculado, quais sejam, os impostos e, normalmente, também os empréstimos compulsórios e as contribuições.

(...)

Ainda que as taxas, por terem fato gerador vinculado à atividade estatal, não possam ser graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte, devendo guardar vinculação com o custo da atividade do Estado, há outros enfoques sob os quais pode ser considerada a capacidade contributiva relativamente a tal espécie tributária. O princípio da capacidade contributiva poderá atuar, por exemplo, mesmo nos tributos com fato gerador vinculado, fundamentando eventual isenção para contribuintes que não revelem nenhuma capacidade para contribuir.

Para Paulsen (2017), existem diversas modalidades de aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva que possibilitam sua aplicação para todos os tributos, dentre as quais destacam-se: i) imunidade; ii) isenção, iii) seletividade; e iv) progressividade.

As imunidades, sempre previstas pela CF/88, estão contidas no campo da não incidência tributária e constituem instrumento através do qual o legislador originário afasta a competência dos entes federativos para instituir e cobrar tributos sobre determinadas situações constitucionalmente previstas. A isenção, por sua vez, contida dentro do campo da incidência tributária, consiste na autorização legal para que os contribuintes, quando praticarem certos fatos geradores, fiquem isentos de recolher os tributos usualmente incidentes.

Por outro lado, a progressividade consiste em técnica de agravamento da carga tributária conforme aumenta o valor atrelado ao fato gerador, isto é, quanto maior a base de cálculo tributada, maior será a alíquota a ser aplicada, gerando um maior ônus tributário para aqueles contribuintes que possuírem signos representativos de riqueza mais expressivos.

A seletividade, por fim, implica na diferenciação da tributação conforme a qualidade do objeto a ser tributado, atribuindo-se alíquotas diferentes conforme o produto. O critério constitucionalmente imposto para essa diferenciação é o da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, de modo a se presumir que “produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva” (CONTI, 1997). Para Fábio Canazaro (2015),

apesar de alguns doutrinadores considerarem a essencialidade como um subprincípio da capacidade econômica, “[a] essencialidade tributária é princípio. É norma que orienta o intérprete na promoção da igualdade, no que tange à distribuição do ônus nos impostos sobre o consumo”.

Ademais, o Princípio da Capacidade Contributiva possui papel primordial na interpretação das bases econômicas dadas à tributação e da norma tributária em si, especialmente em relação ao seu fato gerador e base de cálculo. Conforme ensina Leandro Paulsen (2017):

Quando a Constituição autoriza a tributação da renda (art. 153, III) ou da receita (art. 195, b), o faz tendo em conta a renda e a receita enquanto manifestações de capacidade contributiva. Na análise de tais conceitos para a determinação daquilo que pode ou não ser alcançado pela tributação, o princípio da capacidade contributiva assume papel fundamental. Jamais se poderia, para fins tributários, considerar as indenizações por dano material como renda tributável. ou a contabilização das vendas inadimplidas. como receita tributável, uma vez que, ausente qualquer capacidade contributiva a elas atrelada, implicaria cobrar tributo quando ausente a capacidade para contribuir, com violação, portanto, do princípio da capacidade contributiva. Onde inexiste riqueza, não pode haver tributação. E a riqueza tem de ser real, não apenas aparente.

O Princípio da Capacidade Contributiva, portanto, opera como um critério de graduação dos impostos e, em última instância, de limitação da tributação a fim de garantir o mínimo vital do contribuinte - certa quantidade mínima de riqueza apta a proporcionar uma vida digna -, o não confisco por parte dos impostos progressivos e a proteção de direitos constitucionalmente tutelados. Assim, o Princípio da Capacidade Contributiva não opera apenas como um critério de justiça fiscal e como promotor do Princípio da Igualdade, mas também como diretriz apta a orientar o legislador ordinário e o aplicador das normas tributárias.

2.4 Princípio da Seletividade

O Princípio da Seletividade, previsto no art. 153, §3º, inciso I, e art. 155, §2º, inciso III, ambos da CF/88, determina que os impostos a ele submetidos – IPI e ICMS -devem ser seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços tributados, de modo que, quanto mais essencial for o objeto a ser tributado, menor deverá ser a tributação.

Em outras palavras, os impostos seletivos devem, necessariamente, ter incidências variadas conforme o objeto a ser tributado, tomando-se como critério para um maior ou menor ônus tributário a essencialidade dos referidos produtos ou mercadorias. Assim, quanto mais essencial o bem tributado, menor deverá ser a sua tributação.

Nesse aspecto, apesar de o texto constitucional não esclarecer o que se deve considerar essencial, Humberto Ávila (2012) entende que “essencial” significa algo que é de importância decisiva para a dignidade humana, para a vida e saúde das pessoas. Nesse viés, Schoueri (2019) afirma que:

Na doutrina, encontra-se o entendimento de que “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”, fazendo-se, então, relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que “no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo se às necessidades das classes mais abastadas”.

Fábio Canazaro (2015), por sua vez, destaca que “o legislador não é livre para identificar ou conceituar o que é e o que não é essencial como fator indicativo, visando à promoção da igualdade”, na medida em que:

Mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça – ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas.

Desse modo, conforme aduz Canazaro (2015):

[São] as mercadorias e serviços destinados à proteção e à manutenção da dignidade humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados e à defesa do meio ambiente.

Apesar de a CF/88 determinar que a essencialidade do produto ou mercadoria deve ser, necessariamente, o critério pelo qual se orientará o Princípio da Seletividade, referido termo é um conceito indeterminado e aberto, estando sujeito a diferentes interpretações. Sobre a extensão do termo “essencial”, Ruy Barbosa Nogueira (1971, p. 90) dispõe que

Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais, produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade.

Nessa perspectiva, Schoueri (2019) propõe que se entenda o conceito de “essencialidade” a partir do ponto de vista individual dos contribuintes e das necessidades coletivas consubstanciadas nos objetivos e valores constitucionais. Nas palavras do autor:

Tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de ‘erradicar a pobreza e a marginalização’ (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de ‘garantir o desenvolvimento nacional’ (artigo 3º, II)”.

A seletividade dos produtos e mercadorias pode ser implementada por mais de uma técnica, quais sejam, i) a diferenciação ou progressividade de alíquotas; ii) a variação de base de cálculo; e iii) a instituição de incentivos fiscais. Contudo, a técnica mais utilizada, devido a sua eficácia, tem sido a diferenciação de alíquotas, consistente na instituição de alíquotas distintas para os produtos e mercadorias conforme seu grau de essencialidade (BARRETO, 1986).

Indubitável, portanto, que o Princípio da Seletividade tem importante papel no desenvolvimento da justiça fiscal, visto que, como regra, os produtos essenciais são consumidos por toda a população e os supérfluos o são apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades básicas, dispõem de recursos adicionais para luxos e regalias.

Ademais, não há de se ignorar que o princípio em questão também funciona para fins extrafiscais. A partir da diferenciação de alíquotas pode-se estimular o consumo pela redução da carga tributária para determinados produtos e, ao mesmo tempo, inibi-lo para outros, por meio do aumento da alíquota a eles aplicável.

Conforme Bottallo (2009, p. 65):

A extrafiscalidade manifesta-se no IPI através do princípio da seletividade, que enseja a utilização deste imposto como instrumento de ordenação político-social, tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse político.

Paulsen (2017), por sua vez, exemplifica os fins extrafiscais do Princípio da Seletividade ao afirmar que:

Será possível, assim, excepcionalmente, atribuir-se alíquotas que desbordem da simples graduação segundo a essencialidade dos produtos ou serviços. É o caso do fumo, cuja alíquota de IPI é de 365,63%, abrigando, evidentemente, um caráter extrafiscal bastante pronunciado: não só o produto é supérfluo, como de consumo desaconselhável por razões de saúde pública, razão pela qual se o tributa de forma especialmente pesada, a fim de encarecê-lo e, com isso, restringir sua circulação.

Assim, conclui-se que seletividade seria, portanto, a concretização tributária da igualdade de tratamento, de acordo com o parâmetro da dignidade humana, e funcionaria como instrumento de concretização do Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que

impõe uma tributação mais pesada aos produtos e mercadorias supérfluas e, portanto, acessíveis apenas às pessoas mais abastadas, suavizando o encargo tributário para os produtos e mercadorias indispensáveis para a sobrevivência digna dos contribuintes.

3 A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Dentre os múltiplos poderes-deveres atribuídos ao Estado está a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos destinados a custear a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo. Tal poder-dever de tributação deve equilibrar-se entre a autoridade do Poder Público e imposição fiscal em contraste com a liberdade do contribuinte e o exercício de direitos fundamentais (COSTA, 2019).

É de extrema importância que referido equilíbrio seja observado e perseguido pelo ente tributante, na medida em que as exigências fiscais não podem ser óbices ao exercício de direitos fundamentais, mas esses não podem ser protegidos sem os recursos obtidos da receita tributária.

Sob uma perspectiva histórica, Hugo de Brito Machado Segundo (2022) destaca a importância de as pessoas reconhecerem no Estado a função de garantir e promover os direitos fundamentais por meio dos recursos arrecadados com a tributação, na medida em que “um Estado sem recursos não consegue garantir direito algum”:

No mundo contemporâneo, para que se afaste a visão do tributo como mero fruto da imposição do vencedor sobre o vencido, em circunstâncias muito próximas às de um assalto, é preciso que sua instituição e cobrança sejam legitimadas, tanto quando o próprio Estado enquanto tal, em fatores que levam a sociedade a considera-los como “o preço da cidadania” e de um “contrato social” que firmariam, em condições ideais, sendo importante pesquisar como obter isso, ainda que se trate de um ideal difícil de ser alcançado, para que pelo menos se tente a maior aproximação possível. Quanto mais as pessoas consigam visualizar o Estado como importante e eficaz instrumento para a consecução de finalidades e objetivos partilhados por todos, mais a tributação será eficaz, com a obediência das regras que a disciplinam sendo fundada no reconhecimento e na aceitação, e não no medo.

(...)

É preciso, portanto, que se reconheça no Estado a função de garantir e promover os direitos fundamentais, sendo o tributo necessário à obtenção dos recursos necessários a que isso aconteça. Afinal, um Estado sem recursos não consegue garantir direito algum. É necessário, ainda, que tanto a forma como tais direitos serão garantidos pelo Estado, os papéis a serem desempenhados por ele, e a maneira e a intensidade com que os tributos a tanto necessários serão cobrados sejam democraticamente determinadas, pela população envolvida na questão. Com isso, será possível, então, obter-se adesão às normas jurídicas tributárias correspondentes, que serão vistas como realidades institucionais e não como ornamentos para uma espoliação arbitrária que ocorreria de qualquer maneira.

Segundo Regina Helena Costa (2019), a tributação, em Estados democráticos e sociais, não deve ser utilizada apenas para gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas também para a proteção dos direitos fundamentais e consecução dos objetivos previstos no art. 3º, inciso I a IV, da CF/88, de modo que a arrecadação tributária apenas seria legítima se fosse utilizada para atingir referidas finalidades. Nesse sentido, Paulsen (2017) afirma que:

[R]esta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário.

No mesmo sentido entendem Moreira e Machado (2015) ao apontarem que a função do tributo é concretizar o rol de garantias de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes previstas da CF/88, de modo que a soberania popular seria a única e verdadeira origem da tributação:

A receita obtida através das imposições tributárias deve dar suporte a uma atuação estatal que se oriente para proporcionar uma justiça social distributiva, arrecadando recursos de quem possa deles dispor para prestar serviços a quem deles necessita, sem prejuízo de induzir comportamentos por meio da extrafiscalidade, ferramenta imprescindível no modelo de Estado Tributário Democrático.

Dentre as várias funções do tributo, cabe aqui destacar a função arrecadadora e indutora por meio das quais o Estado pode tanto arrecadar receita, a qual será investida de volta na sociedade, quanto estimular ou desestimular o comportamento dos contribuintes. Em outras palavras, ao mitigar os direitos à propriedade privada e liberdade, a tributação exerce duas funções principais: i) a fiscalizatória, por meio da qual arrecada recursos ao Estado; e ii) a extrafiscal que se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar determinados comportamentos com o objetivo de atingir finalidades sociais, políticas e econômicas, conforme previsto pela CF/88 (COSTA, 2019).

Não obstante, a citada função arrecadatória do Estado não pode ser exercida de toda e qualquer forma, sendo imprescindível que esta atenda aos requisitos de justiça tributária por meio da observância das garantias do contribuinte constitucionalmente previstas: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco. Nesse sentido, Paulsen (2017) explica que:

As limitações que se apresentam como garantias do contribuinte (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de outros direitos e garantias individuais ou como instrumentos para a preservação da forma federativa de Estado, constituem cláusulas pétreas, aplicando-se-lhes o art. 60, §4º, da CF: “§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...] IV – os direitos e garantias individuais”. Assim, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização mesmo por Emenda Constitucional.

Desse modo, a necessidade de arrecadação do Estado não pode se sobrepor aos direitos fundamentais constitucionais do cidadão ou representar a perda ou a obstaculização do exercício de algum desses direitos. Nesse viés, o ordenamento jurídico brasileiro se propõe, de diversas maneiras, a assegurar que a tributação não tolha os direitos fundamentais dos contribuintes. A CF/88, inclusive, afasta a tributação em determinadas situações justamente para assegurar a efetivação desses direitos. É o caso, como exemplifica Regina Helena Costa (2013), da impossibilidade dos valores referentes às despesas médicas e ao seguro-saúde serem considerados renda tributável para fins de Imposto de Renda, em uma clara efetivação do direito à saúde dos contribuintes.

Inconteste, portanto, que a tributação é uma condição imprescindível para se assegurar e concretizar tanto os direitos individuais como os sociais. O que se deve buscar, assim, não é afastar a tributação, mas sim, como explica Paulsen (2017), fazer com que ela se dê:

[D]e modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade.

Nesse sentido, deve-se garantir que os fatos geradores eleitos tenham sempre significativo conteúdo econômico apto a conferir suporte às exigências de tributos, que a tributação seja feita dentro das balizas constitucionais determinadas pelo legislador originário e que a fiscalização adote sempre uma conduta ética no exercício da fiscalização, bem como que os procedimentos administrativos sejam hígidos e que o Fisco edite atos normativos dentro dos estritos limites legais (COSTA, 2019).

Desta feita, como já mencionado, é inconcebível, atualmente, que se desassocie a instituição de tributos dentro dos parâmetros constitucionais com os direitos fundamentais, na medida em que a exigência de tributos repercute significativamente na vida de cada pessoa, atingindo inúmeros direitos, como os de liberdade e propriedade. Na atual conjuntura e sob a égide da CF/88, é inconcebível que a tributação seja obstáculo para a efetivação de direitos fundamentais, na medida em que esta existe justamente para concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e rol de direitos a que a Magna Carta se propõe garantir aos cidadãos.

4.1 Desigualdade de gênero

Historicamente é possível observar que as mulheres sempre estiverem em situação de inferioridade em relação aos homens que, sistematicamente, as colocam em uma condição de dependência econômica, social, mental e emocional (BEAUVOIR, 1970).

Tal submissão feminina tradicionalmente perpetuada pelos homens constitui o cerne do patriarcado. Tal conceito foi criado por feministas marxistas com o objetivo de denunciar a subordinação e exploração das mulheres e consiste no conjunto de relações sociais e políticas que oprimem o sexo feminino nos mais diversos âmbitos sociais e das mais variadas formas (BEECHY, 1979).

Segundo Weber (1991), o patriarcado consiste na possibilidade de o homem impor sua vontade própria ao comportamento da mulher:

Por ‘dominação’ compreenderemos então, aqui, uma situação de fato, em que uma vontade manifesta (‘mandado’) do ‘dominador’ ou dos ‘dominadores’ quer influenciar as ações de outras pessoas (do ‘dominado’ ou dos ‘dominados’) e de fato as influencia de tal modo que estas ações, num grau socialmente relevante, se realizam como se os dominados tivessem feito do próprio conteúdo do mandado a máxima de suas ações (obediência).

De acordo com o autor, a “estrutura patriarcal de dominação” tem como fundamento a autoridade do chefe da família baseada na tradição, no arbítrio pessoal do homem e “na crença da inviolabilidade daquilo que foi assim desde sempre” (WEBER, 1991).

Para Beauvoir (1970), a existência da mulher sempre foi ignorada, de modo que a aceitação de uma criança do sexo feminino era considerado um ato de grande generosidade e as meninas recém-nascidas eram usualmente mortas ou abandonadas:

[E]ntre os hebreus, o Levítico exige, nesses casos, uma purificação duas vezes mais demorada do que quando a parturiente dá à luz um menino. Nas coletividades em que existe o costume do "resgate pelo sangue" só se exige uma soma reduzida quando a vítima é do sexo feminino: seu valor está em relação ao do sexo masculino como o do escravo em relação ao do homem livre. Moça, tem o pai todos os poderes sobre ela; com o casamento, ele os transmite em sua totalidade ao esposo. Como é sua propriedade, como o escravo, o animal de carga, a coisa, é natural que o homem possa ter tantas mulheres quantas lhe apraza; somente razões de ordem econômica limitam a poligamia; o marido pode repudiar suas mulheres segundo seus caprichos, a sociedade não lhes outorga quase nenhuma garantia. Em compensação, a mulher é adstrita a uma castidade rigorosa. Apesar dos tabus, as sociedades de direito materno autorizam uma grande licença de costumes; a castidade pré-nupcial é raramente exigida; e o adultério é encarado sem muita severidade. Quando, ao contrário, a

mulher se torna a propriedade do homem, êle a quer virgem e dela exige, sob a ameaça dos mais graves castigos, uma fidelidade total; seria o pior dos crimes dar direitos de herança a um descendente estrangeiro: eis por que ao pater famílias cabe o direito de condenar à morte a esposa culpada. Enquanto dura a propriedade privada, a infidelidade conjugal da mulher é considerada crime de alta traição. Todos os códigos, que até os nossos dias mantiveram a desigualdade em matéria de adultério, argüem a gravidade da falta cometida pela mulher que arrisca introduzir um bastardo na família.

Dentro da perspectiva do patriarcado é necessário diferenciar os conceitos de gênero e sexo para se compreender as desigualdades existentes entre homens e mulheres. Segundo Judith Butler (2003), sexo está relacionado às diferenças biológicas existentes entre o ser humano nascido homem e o nascido mulher. O gênero, por sua vez, refere-se à uma construção sócio-cultural que se modifica ao longo da histórica e de acordo com a sociedade, não podendo ser atrelado ao sexo determinado durante a gravidez:

[G]ênero não é de modo algum uma identidade estável ou um local de ação, do qual provêm vários atos; é antes uma identidade tenuemente constituída no tempo”, portanto cada pessoa nasce com seu sexo biológico, que a define como um ser do sexo masculino ou feminino, o papel do homem e da mulher é constituído culturalmente, e muda conforme a sociedade e o tempo, portanto é histórico. Butler considera que os gêneros masculino e feminino, são uma estrutura binária de gênero dominada de maneira sutil, que não se percebe tal poder, criando assim uma matriz heterossexual, taxando o sujeito de acordo com sua genitália. E este papel começa a ser construído, desde que o bebê está na barriga da mãe, que através de exames descobre o sexo e a família, de acordo com as expectativas começa a preparar o enxoval, conforme o sexo. A frase de Beauvoir, mostra que enquanto o sexo no conceito biológico diz respeito a um atributo anatômico, no conceito de gênero refere-se ao masculino e o feminino como uma “construção social. Por esse entendimento, a cultura impõe práticas entendidas como feminina ou masculina, que se chama “performatividade” (BUTLER, 1990, p. 8), excluindo quem não se enquadra nestes comportamentos impostos para esse princípio, Butler denomina “heteronormatividade”. Dessa maneira a identidade não descreve a realidade, é imposta (HADDAD, HADDAD, 2017).

Apesar de historicamente se considerar que o homem pertence ao gênero masculino e a mulher, ao gênero feminino, tais conceitos nada mais são do que frutos de uma construção social que impõe a heterossexualidade às pessoas. Para Butler (2003), o gênero “nem sempre se constitui de maneira coerente ou consistente nos diferentes contextos históricos, porque o gênero estabelece interseções com modalidades raciais, classistas, étnicas, sexuais e regionais de identidades discursivamente constituídas”.

Joan Scott (1995) possui o mesmo entendimento e conceitua referido termo como “um elemento constitutivo de relações sociais baseadas nas diferenças percebidas entre os sexos e é uma forma primária de dar significado às relações de poder”. Nesse sentido, a ideologia patriarcal utiliza o gênero como um instrumento para fundamentar a hierarquização das relações sociais baseado na diferença do sexo biológico.

Nesse sentido, Beauvoir (1970) evidencia a opressão do gênero feminino nas mais diversas relações e o fato de terem seus direitos e desejos renunciados em prol dos masculinos:

Tenta anexar a mulher a si mesmo até em suas resistências; persegue-a nessa liberdade pela qual lhe escapa. Em vão. Não se parcela a liberdade: a mulher livre sê-lo-á amiúde contra o homem. Mesmo a Bela Adormecida no bosque pode despertar com desprazer, pode não reconhecer em quem a acorda um Príncipe Encantado, pode não sorrir. É precisamente o caso do Cidadão Kane cuja protegida se apresenta como uma oprimida e cuja generosidade se revela como vontade de poder e de tirania. A mulher do herói escuta a narrativa das façanhas com indiferença, a Musa com que sonha o poeta boceja ouvindo-lhe os versos. A amazona pode recusar, entediada, a luta como pode também sair dela vitoriosa. As romanas da decadência, muitas norte-americanas de hoje, impõem aos homens seus caprichos e leis. Onde está a Cinderela? O homem desejava dar e eis que a mulher toma. Não se trata mais de jogar e sim de se defender. A partir do momento em que se torna livre, a mulher não tem outro destino senão aquele que ela cria livremente. A relação entre os dois sexos é, então, uma relação de luta. Tornando-se semelhante para o homem, apresenta-se como tão temível quanto no tempo em que era para ele a Natureza estranha. A fêmea nutriz, devotada, paciente, converte-se em animal ávido e devorador. A mulher má mergulha suas raízes na Terra, na Vida; mas a Terra é um fosso, a vida um impiedoso combate: o mito da abelha diligente, da mãe galinha é substituído pelo do inseto devorador, do louva-a-deus, da aranha; a fêmea não é mais a que alimenta os filhotes e sim a que come o macho; o óvulo não é mais o celeiro de abundância e sim uma armadilha de matéria inerte em que o espermazóide, castrado, se afoga; a matriz, esse antro quente, calmo e seguro, torna-se um polvo sugador, planta carnívora, abismo de trevas convulsivas; habita-o uma serpente que engole insaciavelmente as forças do macho. Uma idêntica dialética faz do objeto erótico uma perigosa feiticeira, da escrava uma traidora, de Cinderela uma ogra e transforma toda mulher em inimiga; é o preço que paga o homem por se ter afirmado, com má-fé, como o único essencial.

O modo pelo qual as relações sociais pautadas no patriarcado e na opressão da mulher se estruturam afeta diretamente as instituições e a construção dos símbolos culturais que, numa lógica cíclica, reforçam essa desigualdade entre os gêneros objetivada pelo patriarcado.

Assim, os entraves originados pela desigualdade de gênero, vista nos valores culturais assumidos pelas instituições, também reverberam na efetivação dos direitos constitucionalmente garantidos às mulheres, como a falta de acesso à educação e saúde de qualidade, condições dignas de vida e políticas públicas que promovam a equidade de gênero.

4.2 Pobreza Menstrual

A menstruação é um processo biológico, fisiológico e natural vivenciado por meninas e mulheres todo mês desde a puberdade até o fim da sua vida reprodutiva.

Contudo, mesmo sendo um evento natural para o sexo feminino, a menstruação sempre foi vista como algo profano, sujo e nojento. Na realidade, desde os primórdios da civilização, a menstruação sempre foi alvo de inúmeros tabus resultantes da falta de informação, educação

sexual e inferiorização da mulher na sociedade perpetuada pelo patriarcado.

Devido à estigmatização da menstruação, muitas meninas e mulheres se sentem envergonhadas e desconfortáveis quando estão menstruando, bem como pressionadas a esconder todo e qualquer sinal que evidencie esse momento do mês. Essa necessidade de esconder o sangue pode ser ilustrada pela quantidade de expressões existentes para substituir o termo “menstruação”, como, por exemplo, “a regra”, o “período”, o “estar naqueles dias”, e o “estar de Chico”. Esse último demonstra a visão de sujeira que se têm sobre menstruação, uma vez que sua origem remete a Portugal, onde a palavra “chico” é sinônimo de “porco”, originando “chiqueiro” (NATANSOHN, 2005, p. 256).

Os tabus e preconceitos estabelecidos em torno da menstruação, assim como a ausência de políticas públicas e falta de acesso a itens básicos de higiene menstrual, transformaram-na em um óbice ao exercício de direitos básicos de meninas e mulheres e à equidade de gênero. Esse obstáculo pode ser nomeado como “pobreza menstrual”.

Segundo estudo lançado em 2021 pelo Fundo de Emergência Internacional das Nações Unidas para a Infância (UNICEF) e Fundo de População das Nações Unidas (UNFPA) sobre a pobreza menstrual no Brasil, esse fenômeno transdisciplinar multidimensional e complexo está assentado em sete características principais: i) falta de acesso a produtos necessários para o adequado cuidado da higiene menstrual, como absorventes descartáveis, coletores menstruais, papel higiênico, sabonete, dentre outros; ii) questões estruturais como a ausência de saneamento básico (água encanada e esgotamento sanitário), coleta de lixo, banheiros seguros e conservados, entre outros; iii) carência de serviços médicos e acesso a medicamentos para administrar problemas menstruais; iv) insuficiência de informações sobre a saúde menstrual e autoconhecimento sobre o corpo e os ciclos menstruais; v) preconceitos e tabus sobre a menstruação que acarretam no isolamento das mulheres de diversas áreas da vida social; vi) tributação sobre os produtos menstruais e mercantilização dos tabus sobre a menstruação com a finalidade de vender produtos desnecessários e que podem fazer mal à saúde; e vii) efeitos negativos em questões econômicas e pleno desenvolvimento de pessoas que menstruam (UNICEF, UNFPA, 2021, p. 11).

No referido estudo ficou claro que a falta de acesso a produtos de higiene menstrual faz com que meninas e mulheres se socorram a meios alternativos e improvisados para lidar com o sangramento, como pedaços de pano usados, roupas velhas, jornal e miolo de pão. Além disso, outra problemática existente diz respeito à impossibilidade de as meninas e mulheres trocarem os absorventes na frequência indicadas por ginecologistas, permanecendo com o mesmo

absorvente por períodos extremamente extensos.

A origem desses problemas pode estar, por exemplo, no impacto financeiro e econômico causado pelo custo dos absorventes nos orçamentos das famílias mais pobres, na concepção de que o absorvente é um item supérfluo ou na dificuldade de acesso aos produtos menstruais pelas meninas e mulheres institucionalizadas.

De acordo com o citado estudo, tal precarização no acesso a itens básicos de higiene menstrual acarreta diversos problemas tanto de saúde física como mental para meninas e mulheres.

Em termos de saúde física, a falta de acesso a itens básico de higiene menstrual pode acarretar desde alergias, irritações de pele e mucosa e infecções urogenitais até condições letais, como a Síndrome do Choque Tóxico. Inclusive, um caso que é recorrentemente relatado na literatura de pobreza menstrual é o das meninas ou mulheres que contraem infecção urinária por seguram a urina por longos períodos, pois não dispõem de condições para se higienizar durante a menstruação.

Do ponto de vista de saúde emocional, a pobreza menstrual ainda pode causar insegurança, estresse, vergonha e incômodos, além de ocupar preponderantemente o pensamento das meninas e mulheres com preocupações sobre vazamentos, atividades físicas, estigmas e discriminação social. Além disso, banheiros distantes, isolados e em regiões mal iluminadas e perigosas pode representar perigo à integridade físicas das mulheres

Ademais, como indicado no relatório da UNICEF e UNFPA (2021, p. 12):

[...] a situação se agrava ao colocar luz sobre a situação ainda mais particular dos efeitos da pobreza menstrual sobre as meninas. O recorte etário evidencia outras dificuldades que para uma mulher adulta são minimizadas ao menos em parte: meninas enfrentam a falta de meios para cuidar da própria menstruação, com mais ênfase pela possibilidade de apresentarem ciclos irregulares no período pós menarca e terem pouco autoconhecimento sobre o funcionamento do corpo, o que pode acarretar em um fluxo de sangue inesperado, causando vazamentos que mancham as roupas, motivo de intensa preocupação por parte delas já que são alvo de um processo de envergonhamento por menstruar desde muito cedo.

A problemática em questão poderia ser evitada com investimentos em infraestrutura e acesso aos produtos menstruais, contudo, a principal ferramenta de combate à pobreza menstrual deve ser, segundo referido estudo, a educação da sociedade como um todo e não apenas das meninas e mulheres. Nos termos citados no relatório:

A educação integral em sexualidade, incluindo a educação menstrual, deve ser mais amplamente difundida, não apenas com o enfoque para prevenção à gravidez não intencional, mas também como uma ferramenta para que as pessoas que menstruam

conheçam seus próprios corpos, conheçam seu ciclo menstrual e haja promoção de bem-estar. Esse conhecimento deve levar a superar mitos de inferioridade feminina que apontam a menstruação como podridão, indignidade ou como falha em produzir uma gravidez. Deve ainda contribuir para derrubar mitos de que os produtos menstruais internos (absorvente interno, coletor) “tiram a virgindade” ou “podem se perder dentro do corpo”, entre outros (UNICEF, UNFPA, 2021, p. 15).

Não há dúvidas, portanto, de que a negligência do Estado e sociedade em atender as necessidades fisiológicas de cerca de metade da população atenta contra a dignidade dessas pessoas, além de dificultar o desenvolvimento de meninas e mulheres com seus potenciais plenamente explorados.

4.3 Pobreza Menstrual Como Desafio À Equidade De Gênero E Concretização Dos Direitos Fundamentais Pelas Mulheres

Esmiuçada a relação existente entre a tributação e os direitos fundamentais previstos na CF/88, bem como os estigmas acerca da menstruação e o estado de pobreza menstrual que se encontram milhões de meninas e mulheres, importante entender como esses três elementos – pobreza menstrual, tributação e direitos fundamentais – estão interligados.

Ressalta-se, inicialmente, que a desigualdade de gênero é um fenômeno sócio-cultural rechaçado pela CF/88 que assegura a plena igualdade entre homens e mulheres e garante a dignidade a todos os cidadãos. Assim, não há como se permitir, à luz da CF/88, que as mulheres sejam privadas de qualquer direito fundamental devido a circunstâncias que são inerentes à sua natureza feminina.

Em outras palavras, os Princípios da Dignidade da Pessoa Humana e da Igualdade, esculpidos pela CF/88 como cláusulas pétreas, não legitimam qualquer ato, fato ou circunstância que coloque as mulheres em uma posição de inferioridade em relação aos homens e as impeça de exercer seus direitos fundamentais.

Ocorre, contudo, que a mera previsão constitucional quanto à igualdade entre os gêneros e a vedação à violação da dignidade da pessoa humana não impede que as mulheres sejam cotidianamente discriminadas apenas pelo fato de serem mulheres. Dentre todas as formas existente de discriminação do sexo feminino, a violação à dignidade menstrual consistente na falta de conhecimento, insumos ou infraestrutura necessários para vivenciar a menstruação de modo digno, o que acarreta graves entraves para que as mulheres exerçam seus direitos fundamentais conforme previsto na CF/88.

Como já mencionado, os tabus e preconceitos sistematicamente estabelecidos em torno

da menstruação, assim como a ausência de políticas públicas e falta de acesso a produtos necessários para o adequado cuidado da higiene menstrual integram o fenômeno denominado “pobreza menstrual”.

O estudo lançado pela UNICEF e UNFPA sobre pobreza menstrual no Brasil, levantou que 6,5 milhões vivem em casas sem ligação à rede de esgoto, 4 milhões de meninas não têm acesso a itens mínimos de cuidados menstruais nas escolas, o que gera um alto número de evasão escolar, 900 mil não têm acesso a água canalizada em seus domicílios e 713 mil meninas vivem em casas sem banheiro ou chuveiro. Assim, sem recursos, pessoas de baixa renda, em situação de rua, encarceradas e institucionalizadas acabam utilizando meios inadequados para lidar com a sua menstruação, utilizando, por exemplo, papel higiênico, jornal, panos, roupas, sacolas plásticas, filtro de café, papel higiênico e miolo de pão, o que demonstra uma clara negligência com a saúde íntima feminina (UNICEF, UNFPA, 2021, p. 19).

Além disso, a indisponibilidade de produtos de higiene menstrual associada à falta de banheiros adequados e conhecimento sobre o assunto impacta o convívio social da mulher, na medida em que muitas deixam de frequentar o trabalho e inúmeras meninas se ausentam da escola no período menstrual, o que afeta, conseqüentemente, sua capacitação profissional e desempenho escolar.

Incontestemente, portanto, que a pobreza menstrual constitui óbice ao exercício dos direitos fundamentais assegurados às mulheres pela CF/88, como o direito ao acesso à educação e saúde, e, em última instância, influencia na perpetuação da desigualdade de gênero.

Dentre todos os fatores que causam referida violação à dignidade menstrual, a tributação dos absorventes higiênicos é, sem dúvida, uma das causas para o cenário da pobreza menstrual.

Segundo estudo veiculado pelo Jornal Nexô, no Brasil, uma mulher que tenha idade fértil dos 12 aos 51 anos, que usa 4 absorventes por dia em 5 dias de menstruação por mês, paga entre R\$ 852,00 e R\$ 4.849,00 em impostos sobre absorventes (ALMEIDA, MARIANI, OSTETTI, 2016).

Fraser (2010) afirma que a tributação excessiva do absorvente corrobora com a falta de acessibilidade de meninas e mulheres a itens básicos de higiene menstrual o que gera, conseqüentemente, uma sobretaxação do gênero feminino devido a condições biológicas imutáveis, isto é, apenas por serem mulheres. Isso porque a fisiologia masculina não produz ciclos menstruais, o que desobriga os homens a arcarem com o preço do absorvente e sua respectiva carga tributária em um claro reforço da discriminação de gênero e, conseqüentemente, violação à CF/88.

Tal sobretaxação dos absorventes, denominada “Tampon Tax”, baseia-se na falsa premissa de que referido item não é essencial para as mulheres, mas sim de uso supérfluo, o que viabilizaria a incidência de alíquotas mais elevadas

Contudo, basta uma rápida análise sobre o princípio da seletividade no que tange aos valores constitucionais, como a dignidade da pessoa humana, para se constatar que há uma alíquota excessiva sobre os produtos menstruais, de modo totalmente contrário aos preceitos de proteção à educação e à saúde estabelecidos pela CF/88.

Conforme já analisado, o sistema tributário deve ser um dos instrumentos de efetivação dos direitos fundamentais das mulheres, o que poderia ocorrer por meio do uso da extrafiscalidade dos impostos, da correta aplicação do princípio da seletividade aos absorventes higiênicos, que deveriam ser tratados como bens essenciais, e desoneração desses produtos, a fim de reduzir o seu preço final e torná-los mais acessíveis às mulheres. Entretanto, o sistema tributário brasileiro aparenta estar estruturado na disparidade de gênero, atuando para reforçar as desigualdades já existentes.

Nessa toada, Janet Gale Stotsky (1996) explica que a discriminação tributária com viés de gênero pode ser explícita ou implícita. A forma explícita é percebida quando homens e mulheres são tratados de modo diferente pela legislação tributária. Já a forma implícita ocorre quando as leis, “em razão dos típicos arranjos sociais e comportamentos econômicos, tendem a ter implicações diferentes para homens e mulheres”.

Apesar de a legislação brasileira não possuir normas tributárias de discriminação explícita, existem assimetrias implícitas que reforçam a desigualdade de gênero, como, por exemplo, a tributação dos absorventes. Como bem explicita Piscitelli, Castilhos, Câmara e Catro (2020, p. 3), apesar das previsões em abstrato da CF/88, a desigualdade de gênero na instituição de tributos e a efetivação dos direitos fundamentais das mulheres a uma vida digna, parecem não ser enfrentadas, de modo que os princípios da igualdade, da dignidade humana e da seletividade não são respeitados, o que pode ser verificado principalmente a partir da análise do tratamento tributário dado aos absorventes higiênicos, itens de uso essencial às mulheres durante a maior parte de suas vidas.

Inclusive, interessante o ponto de vista abordado por Atkin (2018) em sua tese acadêmica. Segundo a autora, o capitalismo permitiu que a menstruação se tornasse uma experiência comercializada para meninas e mulheres, uma vez que os produtos projetados para um evento biológico – menstruação – são tratados como itens de higiene pelo mercado, e não como de necessidade primária e básica para o público feminino.

Assim, conclui-se que o acesso a produtos de higiene menstrual a preços acessíveis é uma questão ligada à dignidade menstrual das mulheres, de modo que a onerosa tributação sobre tais produtos surge como um significativo entrave para a igualdade de gênero e implementação dos direitos fundamentais.

5 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS ACERCA DA POBREZA MENSTRUAL – A CARGA TRIBUTÁRIA DO ABSORVENTE ÍNTIMO FEMININO NO BRASIL

Analisada a intrínseca relação existente entre a pobreza menstrual e a concretização dos direitos fundamentais das mulheres, bem como o modo pelo qual a tributação interfere na concretização desses direitos, faz necessário esmiuçar o papel da tributação dos absorventes na perpetuação da pobreza menstrual no Brasil.

De acordo com matéria publicada no sítio eletrônico do Senado Federal em 2021 (LIMA, 2021), os absorventes higiênicos possuem uma carga tributária altíssima no Brasil, fato que é corroborado pelo Impostômetro, ferramenta criada pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP) em parceria com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), segundo o qual a incidência de tributação sobre os absorventes higiênicos no Brasil corresponde a aproximadamente 34% (IMPOSTÔMETRO, 2022). Nesse sentido, “o Brasil é um dos países do mundo que mais tributam absorventes e tampões, [...] o despropósito está no fato de que esse ônus é assumido exclusivamente pela mulher em razão de condições biológicas imutáveis” (PISCITELLI, 2019).

Tal percentual informado pelo Impostômetro é composto pela incidência (i) do IPI, que atualmente encontra-se zerada; (ii) da Contribuição do Programa de Integração Social (PIS) à alíquota de 7,60%; (iii) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com alíquota de 1,65%; e (iv) ICMS, cujas alíquotas variam de 17% a 25%. Assim, a título exemplificativo, um pacote de absorvente higiênico que custa R\$ 2,28 contém, aproximadamente, R\$ 0,62 somente de tributos¹.

Ressalta-se aqui que o enfoque da presente análise cairá apenas sobre o IPI e o ICMS, na medida em que constituem tributos indiretos, ou sobre o consumo, cuja incidência afeta significativamente o valor final dos produtos.

Nesse sentido, Mazza (2019) explica que os tributos indiretos têm seu o ônus financeiro passado adiante na cadeia econômica, isto é, os tributos indiretos são pagos por uma pessoa que repassa seu custo ao embutir o valor referente ao tributo no preço do produto adquirido por uma terceira pessoa, o contribuinte de fato. Segundo Coêlho (2020), é a possibilidade de repercutir

¹ Cf.: BRASIL (RECEITA FEDERAL DO BRASIL). Tabela de preços e tributos sobre produtos e serviços essenciais, 2022. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2022.

o encargo tributário a terceiro que classifica os tributos como indiretos, ou seja, o tributo será indireto se a pessoa tiver condições de transferir o ônus fiscal a terceiros, por meio do mecanismo de preços, previsões legais, cláusulas contratuais ou outros artifícios.

Paulsen (2017) compartilha do entendimento ao classificar os tributos indiretos como aqueles que compõem o valor total da operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo, desse modo, repassado ao adquirente ou consumidor. Nas palavras do autor:

Tratando-se de tributos indiretos, assim considerados aqueles relativamente aos quais o próprio legislador estabelece que sejam destacados no documento fiscal de venda e que compõem o valor total da operação, como é o caso do IPI, do ICMS e, via de regra, também do ISS, aplica-se o art. 166 do CTN. Nesses casos, teremos duas figuras a considerar, a do contribuinte de direito e a do contribuinte de fato. Contribuinte de direito é a pessoa que, por realizar o fato gerador, é obrigada por lei ao pagamento do tributo. Contribuinte de fato é outra pessoa que, não estando obrigada a efetuar o pagamento do tributo perante o Fisco, suporta indiretamente o ônus da tributação na medida em que a ela é repassada a carga tributária.

Desta feita, considerando que o encargo financeiro do IPI e ICMS serão repassados aos consumidores dos respectivos produtos e mercadorias, que no caso dos absorventes serão exclusivamente mulheres, resta clara a importância desses impostos incidentes sobre itens básicos para a higiene menstrual feminina e dignidade menstrual das mulheres.

Assim, conforme salientado no artigo “Reforma Tributária e Desigualdade de Gênero: contextualização e propostas” do Grupo de pesquisas sobre Tributação e Gênero da Fundação Getúlio Vargas, a tributação incidente sobre absorventes “torna mais evidente a regressividade da tributação sobre o consumo, além de representar viés explícito de discriminação contra mulheres”, na medida em que referido item é de consumo obrigatório para a quase totalidade das mulheres por um longo período de sua vida em razão de uma característica biológica (Piscitelli, Castilhos, Câmara e Catro, 2020, p. 3).

Dessa forma, introduzida a análise sobre a tributação dos absorventes, passa-se a seguir ao detalhamento dos impostos incidentes sobre referido item básico de higiene, qual sejam, o IPI e ICMS.

5.1 IPI Sobre Absorventes Íntimos Feminino

5.1.1 Perfil constitucional do IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 153, inciso IV, da CF/88, é

importante instrumento voltado à proteção da indústria nacional ante o seu caráter extrafiscal.

A extrafiscalidade do IPI, nos termos do art. 150, §1º, da CF/88, se dá devido à sua não sujeição ao Princípio da Anterioridade Genérica e ao Princípio da Legalidade, ante a possibilidade da sua lei instituidora produzir efeitos no mesmo ano em que foi editada e sua alíquotas serem alteradas pelo Poder Executivo, conforme art. 153, §1º, da CF/88.

Os incisos I a IV, do §3º, do art. 153, da CF/88 veiculam normas de grande relevância para o IPI, quais sejam, i) a seletividade do imposto em função da essencialidade do produto; ii) a não cumulatividade; iii) a imunidade sobre produtos industrializados destinados ao exterior; e iv) a redução de seu impacto sobre a aquisição de bens de capital.

A seletividade do IPI impõe que as suas alíquotas sejam calibradas de acordo com a essencialidade do produto tributado, de modo que, quanto mais essenciais, menor deve ser a tributação e quanto menos essenciais, maior deve ser a intensidade da tributação. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho (1996, p. 52), os produtos dividem-se entre: i) necessários, em relação aos quais a incidência do IPI deve ser mitigada ou afastada, ii) úteis, sobre os quais a tributação deve ser moderada; e iii) supérfluos ou nocivos, cuja tributação deve se dar por meio de alíquotas mais agressivas.

A não cumulatividade do IPI determina que o montante do imposto a recolher deverá ser compensado com o montante que foi cobrado nas operações anteriores a fim de evitar o fenômeno da tributação em cascata, isto é, a incidência de imposto sobre imposto. Tal fenômeno poderia facilmente ocorrer, pois o IPI é um imposto plurifásico, porquanto incide em operações sucessivas. Assim, a não cumulatividade estabelece um sistema de crédito em que o contribuinte subtrai do imposto devido títulos de crédito acumulado referente ao IPI que foi recolhido das operações anteriores.

Observe que em relação ao IPI, a CF/88 não prevê nenhum tipo de exceção em relação à não cumulatividade, de modo que, se o contribuinte da primeira operação for imune, isento ou não recolher o tributo, o contribuinte da operação seguinte ainda assim poderá utilizar o crédito de IPI correspondente.

A imunidade sobre os produtos industrializados destinados ao exterior consagra a máxima do comércio internacional segundo a qual “não se deve exportar impostos”, constituindo, portanto, um incentivo às exportações e ao crescimento do comércio internacional brasileiro.

Por fim, a redução de IPI para a aquisição de bens de capital pelo contribuinte objetiva a redução dos preços dos bens de consumo.

5.1.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do IPI

Sobre a regra matriz da hipótese de incidência do IPI, o CTN reserva seus arts. 46 a 51 para estabelecer os detalhes da sua incidência.

De acordo com o art. 46 do CTN, o IPI possui três hipóteses de incidência distintas: i) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira; ii) realizar operação com produtos industrializados; e iii) arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados. Sobre referidas hipóteses de incidência, Regina Helena Costa (2019) destaca que:

[...] a primeira hipótese de incidência revela um IPI configurado como autêntico adicional do Imposto de Importação, de conotação marcadamente extrafiscal, destinado à proteção da indústria nacional.

Já a segunda hipótese aponta a materialidade típica do IPI. Vale observar que tal materialidade remete à industrialização de produtos, assim, entendido seu processo de confecção. Saliente-se que o conceito de industrialização, para fins de IPI, é meramente acessório, já que o que importa é o conceito de produto industrializado, objeto da operação (art. 46, parágrafo único, CTN). Não é a industrialização que se sujeita à tributação, mas o resultado desse processo. Confirma esse entender a dicção do art. 153, §3º, II (“compensando-se o que for devido em cada operação...”).

Portanto, o conceito determinante para a identificação do aspecto material do imposto em foco é o de produto industrializado. Daí por que o parágrafo único do art. 45, CTN, define como o “que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Singelamente, produto industrializado é o que se faz para vender.

Em relação ao aspecto espacial, o IPI é devido, genericamente, sobre todas as operações descritas no art. 46 do CTN que ocorram dentro do território nacional. Especificamente, há três coordenadas que o orientam de acordo com o fato gerador ocorrido, são elas, respectivamente: i) repartição aduaneira; ii) estabelecimento industrial; e iii) local de arrematação do produto.

O aspecto temporal também leva em consideração os diferentes fatos geradores que podem atrair a incidência do IPI, de modo que o referido imposto será considerado devido i) no momento do desembaraço aduaneiro; ii) na saída do estabelecimento; iii) no momento da arrematação. Observa-se aqui que não é a mera saída do estabelecimento que deve atrair a incidência do IPI, mas aquela que seja amparada por um negócio jurídico que disponha sobre a transferência de titularidade sobre o produto.

Quanto ao aspecto pessoal, tem-se a União como sujeito ativo e, segundo o art. 51 do CTN, o importador, industrial, comerciante fornecedor e arrematante como sujeitos passivos. O parágrafo único do referido artigo ainda dispõe que também será considerado contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Ocorre, contudo, que o IPI é considerado um imposto indireto, o que significa dizer que seu ônus financeiro não é suportado pelo contribuinte de direito, mas sim pelo contribuinte de fato, isto é, o consumidor final. Assim, por essa sistemática, o valor do imposto é embutido no preço do produto e apenas o último elo da cadeia arca com o encargo fiscal que lhe fora repassado.

Por fim, no que se refere ao aspecto quantitativo, a base de cálculo do IPI também irá variar de acordo com o fato gerador que for verificado no caso concreto, podendo ser i) o preço normal; ii) o valor da operação; ou iii) o preço de arrematação, respectivamente.

No que concerne às alíquotas, repisa-se que elas podem ser alteradas pelo Poder Executivo, em uma clássica exceção ao Princípio da Legalidade, e devem ser calibradas de acordo com a essencialidade do produto, em respeito ao Princípio da Seletividade. Atualmente as alíquotas do IPI estão previstas na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), veiculada pelo Decreto nº 11.158 de 2022, e podem variar de 0% a 330% a depender da essencialidade do produto em questão.

5.1.3 IPI Sobre Absorventes

Como citados nos tópicos antecedentes, a principal hipótese de incidência do IPI ocorre com a industrialização de produtos, de modo que sua base de cálculo deverá ser o valor da operação de que decorrer a saída do produto industrializado do estabelecimento.

Repisa-se aqui que industrialização compreende qualquer operação i) de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto (art. 3º, parágrafo único, Lei n. 4.502/64); e ii) que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (art. 3º e 4º do Regulamento do IPI e art. 46, parágrafo único, do CTN).

Nesse sentido, considerando que a indústria de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos (HPPC) realiza referido processo de industrialização para a confecção de absorventes (ABIHPEC, 2021), não há dúvidas acerca da incidência do IPI nesse caso.

Contudo, apesar de estarem sujeitos à incidência do IPI, a TIPI, aprovada pelo Decreto nº 11.158/22 estabelece alíquota zero para absorventes íntimos e itens higiênicos semelhantes.

Referida alíquota traduz as intenções extrafiscais do Poder Executivo de diminuir a carga tributária sobre os absorventes, tendo em vista a sua essencialidade para o respeito à

dignidade menstrual das mulheres e a concretização de seus direitos fundamentais. Desta feita, através dessa modalidade de incentivo fiscal, o Poder Executivo discricionariamente utiliza-se da não submissão do IPI ao princípio da legalidade e altera o critério quantitativo da hipótese de incidência do referido imposto. Sobre essa questão, Shoueri (2019) ensina que:

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

Ou seja: a alíquota zero é matéria de competência do Poder Executivo, para determinados impostos previstos taxativamente pela Constituição Federal. É uma das diversas alíquotas, dentro da faixa estabelecida pela lei, colocadas à disposição do Poder Executivo. Não se confunde, destarte, com os casos de isenção, já que esta pressupõe ato do Poder Legislativo.

Em um primeiro momento, o citado benefício fiscal de IPI concedido aos absorventes pode parecer um fato totalmente positivo para as mulheres. Contudo, da mesma forma em que a alíquota zero foi discricionariamente instituída pelo Poder Executivo, ela pode ser revogada e a incidência do IPI sobre absorventes retomada a qualquer momento e de modo absolutamente legal.

Isso pode ocorrer, pois o IPI, como já mencionado, não está submetido ao Princípio da Legalidade, de modo que suas alíquotas são definidas a qualquer momento pelo Poder Executivo através de um decreto cuja elaboração prescinde da atuação do Poder Legislativo e, consequentemente, possui uma menor força normativa.

Desta feita, não é difícil imaginar que, a depender da política adotada por determinado governo, o decreto em comento pode ser facilmente alterado, o que demonstra a fragilidade da maneira como a alíquota zero do IPI incidente sobre absorventes íntimo foi implementada no ordenamento jurídico brasileiro.

5.2 ICMS SOBRE ABSORVENTES ÍNTIMOS FEMININOS

5.2.1. Perfil Constitucional Do ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), previsto no art. 155, inciso II, da CF/88, é o imposto mais importante para os Estados em termos arrecadatários. Apesar de ser um imposto estadual, o ICMS assume feição nacional ante a necessária uniformidade imposta ao seu regramento pelo art. 155, §2º, inciso XII, da CF/88.

Assim como o IPI, o ICMS é orientado pela regra da não cumulatividade. Segundo dispõe o art. 155, §2º, inciso I, da CF/88, o imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Isto é, a CF/88 estabeleceu um sistema de compensação de créditos através do qual o contribuinte poderia deduzir do montante de ICMS a recolher o que foi pago nas operações mercantis e prestações de serviços anteriores, evitando-se, assim, o “efeito cascata” consubstanciado na incidência de imposto sobre imposto. Sobre a não cumulatividade do ICMS, Regina Helena Costa (2019) ensina que:

A nosso ver, a não cumulatividade é expressão do princípio da capacidade contributiva, cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato, impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadorias, ou de prestação de serviços, que chegariam ao consumidor final a preços proibitivos.

Contudo, ao contrário do que ocorre com o IPI, o art. 155, §2º, inciso II, da CF/88, a isenção ou não incidência do ICMS não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Sobre referida particularidade do ICMS que desvirtua a sua não cumulatividade, discorre ainda a autora anteriormente citada:

Tal norma é justamente criticada pois, na hipótese, o ICMS será cumulativo, porquanto não será gerado crédito a ser compensado. Cabe ponderar que essa exceção à não cumulatividade foi introduzida pela Emenda n. 3, de 1993, o que enseja discussão quanto à sua constitucionalidade sob o aspecto formal, por ferir direito individual (art. 60, §4º, IV, CF). De outro lado, também se pode objetar que esse regime excepcionador da não cumulatividade nas hipóteses de isenção ou não incidência fere o princípio da isonomia, onerando, desigualmente, aquele que não poderá se creditar. Acresça-se o fato de que a isenção é outorgada por razões de interesse público, argumento que somente vem a reforçar a má qualidade da norma em comento (COSTA, 2019).

Ademais, o ICMS também deve ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços prestados, nos termos do art. 155, §2º, inciso III, da CF/88.

Como já explicado, a seletividade impõe que sejam feitas discriminações no valor do imposto a recolher de acordo com o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço prestado.

Tal regra constitui importante instrumento de extrafiscalidade, na medida em que busca beneficiar os consumidores finais que, na realidade, suportam o encargo tributário do ICMS. Nas palavras de Regina Helena Costa (2019), “inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte de fato”.

Observa-se que, independentemente de a CF/88 utilizar a expressão “poderá ser seletivo” para o ICMS, a seletividade é de observância obrigatória para o referido imposto, na medida em que o Estado não possui a faculdade de adotar a seletividade, mas sim um “poder-dever” próprio do direito público (COSTA, 2019). Logo, quanto mais essenciais forem as mercadorias e serviços, menor deve ser a tributação a eles incidentes, e quanto menor o grau de essencialidade, maior deverá ser a carga tributária. Necessário lembrar, nesse ponto, que “essencialidade” deve ser entendida como a elevada importância da mercadoria ou serviço para o consumo e, portanto, seu conceito pode sofrer variações no tempo e espaço.

Ademais, a CF/88 institui, por meio das alíneas do inciso X, do §2º, do seu art. 155, várias hipóteses de imunidade de ICMS.

Inicialmente são acobertadas pela imunidade de ICMS as operações que destinem mercadorias ao exterior e os serviços prestados a destinatários no estrangeiro, assegurada a manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Tal imunidade visa desonerar as exportações por meio da não exportação de impostos, propiciando, com isso, a competitividade das mercadorias e serviços brasileiros no mercado internacional.

O ouro quando utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial também é imune ao ICMS, conforme art. 153, §5ª, da CF/88.

A última imunidade do ICMS recai sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiofusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Sobre referida imunidade Regina Helena Costa (2019) entende que:

Essa norma parece-nos desnecessária, pois, se as prestações de serviço apontadas são efetuadas de maneira gratuita, ausente a capacidade contributiva indispensável a dar suporte a exigência de imposto. A norma constitucional nada mais fez que expressar situação que não poderia ter outro tratamento tributário.

Por fim, a CF/88 dispõe, no seu art. 155, §4º, inciso IV, alínea c, que, na hipótese de ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes, não será necessário observar o Princípio da Anterioridade Genérica prevista no art. 150, inciso III, alínea b, da CF/88, na

medida em que as alíquotas do imposto poderiam ser reduzidas e estabelecidas pelo Poder Executivo. Isso porque referida hipótese de incidência do ICMS possui caráter predominantemente extrafiscal, o que justificaria o tratamento diferenciado. Contudo, segundo entende Regina Helena Costa (2019), tal norma seria inconstitucional, “porquanto modificador da amplitude da proteção conferida pelo Poder Constituinte Originário, violando direito individual (art. 60, §4º, IV)”.

5.2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS

Infere-se a partir da leitura do art. 155, inciso II e §3º, da CF/88 que o ICMS possui inúmeras materialidades, de modo a incidir sobre i) operações relativas a circulação de mercadoria; ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) prestação de serviços de comunicação; iv) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Sobre a primeira materialidade, é necessário que haja a transferência da titularidade da mercadoria posta em circulação para que haja a incidência do ICMS, na medida em que a mera circulação física não traduz negócio jurídico apto a mensurar a capacidade contributiva do contribuinte. Nesse sentido, o art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87 de 1996, que considerava ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, foi rechaçado pelo Superior Tribunal de Justiça através de sua Súmula 166.

O conceito de mercadoria deve ser extraído do Direito Comercial que define referido termo como um bem móvel sujeito a mercancia. Contudo, o art. 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88 autoriza a incidência do ICMS “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”. Percebe-se, assim, que referida disposição alarga consideravelmente a materialidade do ICMS para alcançar operações que não tenham por objeto uma mercadoria propriamente dita”.

A materialidade de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e

intermunicipal, por qualquer meio, a terceiros alcança o deslocamento de pessoas ou cargas, desde que seja a título oneroso. E essa materialidade em específico, nas palavras de Regina Helena Costas (2019) deve “observar o princípio da vedação da diferenciação tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152, CF)”.

A prestação de serviço de comunicação, como já apontado, também sofre a incidência do ICMS, desde que realizado de maneira onerosa.

Quanto à incidência de ICMS sobre lubrificantes, combustíveis e energia elétrica, Regina Helena Costa (2019) entende que “extraí-se sua previsão constitucional, a *contrario sensu*, da dicção do art. 155, §§2º, X, b e 3º, CF, que contemplam imunidades sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; e afastando qualquer outro imposto incidente sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, à exceção do ICMS e dos Impostos de Importação e Exportação, respectivamente”.

Por fim, a última materialidade do ICMS diz respeito à extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, conforme art. 15, §3º, da CF/88.

O aspecto territorial do ICMS consiste, de um modo geral, no território do Estado em que se concretizou o respectivo fato gerador. Especificamente, o ICMS considera-se devido no local onde a operação ou prestação de serviço se iniciou.

O aspecto temporal se materializa no momento em que se aperfeiçoam a operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviço.

Sobre o aspecto pessoal do ICMS, tem-se que ele é devido ao Estado de origem, ou seja, ao Estado em que a operação mercantil se concretizou, onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, e de onde a mercadoria sai por força de uma operação mercantil realizada. Nesse viés, é irrelevante se o destinatário está situação no Estado de origem ou em qualquer outro. A única exceção à regra ocorre na hipótese do art. 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88 em que a diretriz é invertida, sendo devido o ICMS ao Estado em que estiver localizado o destinatário final da mercadoria exportada do exterior.

Já os sujeitos passivos do ICMS, na categoria de contribuintes, serão o comerciante, o industrial, prestador de serviço de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, conforme art. 4º da Lei Complementar nº 87 de 1996. Como é aplicável ao ICMS a substituição tributária progressiva ou para frente, em que se presume a ocorrência futura do fato gerador, conforme art. 150, §7º, da CF/88, também haverá responsáveis tributários pelo recolhimento do

ICMS ao longo da cadeia econômica.

Finalmente, quanto ao aspecto quantitativo, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação de circulação de mercadoria ou da prestação de serviço. Nas hipóteses em que a mercadoria for fornecida junto à prestação de um serviço não compreendido na competência tributária dos Municípios, o ICMS deverá incidir sobre o valor total da operação, nos termos do art. 155, §2º, inciso IX, alínea “b”, da CF/88.

Ainda segundo o dispositivo citado, não integrará a base de cálculo do ICMS “o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”. Isso porque um negócio jurídico que tenha por objeto um produto industrializado qualificado como mercadoria pode gerar duas obrigações tributárias diferentes, hipótese em que o IPI não comporá a base de cálculo do ICMS.

As alíquotas do ICMS, por fim, devem respeitar a regra da seletividade em função da essencialidade da mercadoria posta em circulação ou do serviço prestado e se limitar ao estabelecido pelas resoluções do Senado Federal, nos termos do art. 155, §2º, incisos IV a VIII, da CF/88.

5.2.3. ICMS Sobre Absorventes

Conforme anteriormente mencionado, a principal hipótese de incidência do ICMS consiste no tráfego de mercadorias em que ocorra a efetiva transferência de titularidade do bem posto em circulação, de modo que sua base de cálculo deverá ser o valor da respectiva operação. Nesse sentido, o ICMS representa o tributo que mais agrava a tributação dos absorventes, podendo ter alíquotas que variam de 17% a 25%, conforme o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) de cada Estado.

A fim de demonstrar como os absorventes são tributados pelo ICMS nos diferentes Estados, procede-se a seguir à comparação entre os atos normativos regulamentadores do referido imposto em cada Estado. O parâmetro de comparação utilizado será a alíquota do ICMS para cervejas, item cuja superfluidade não gera debates.

No Rio Grande do Sul a alíquota interna aplicável aos absorventes higiênicos é de 17%, conforme regra geral esculpida no art. 27, inciso X, do Livro I, do RICMS/RS. Já em relação à cerveja, a alíquota interna aplicável é de 25%, nos termos do art. 27, inciso I, do Livro I, c/c a

Seção I, do Apêndice I, do RICMS/RS.

No que diz respeito ao estado do Piauí, a regra geral é de que a alíquota para bebidas alcoólicas é de 29%, conforme alínea “a”, do inciso I do art. 23-A da Lei nº 4.257/89. Contudo, se a cerveja contiver 15% de suco de caju na sua composição e for comercializada em embalagem retornável, a alíquota passa a ser de 14%, conforme disposto no inciso I, alínea “d”, do art. 21 do RICMS/PI. Por outro lado, os absorventes higiênicos possuem alíquota de 18%, nos termos da regra geral prevista pelo art. 20, inciso I, alínea “a”, do RICMS/PI.

O RICMS de Minas Gerais estabelece uma alíquota de 18% sobre operações que envolvam absorventes higiênicos, conforme item “e”, do inciso I, do art. 42 do referido regulamento, e alíquota de 23% sobre operações que envolvam cerveja, nos termos do item i) do inciso I, do art. 42, do regulamento em comento.

No caso de São Paulo, seu RICMS prevê uma alíquota de 18% para absorventes no seu art. 52, inciso I, enquanto cervejas possuem uma alíquota de 20%, nos termos do art. 56-C, inciso I, do RICMS/SP. Contudo, o art. 34, do Anexo II, do RICMS/SP determina uma redução na base de cálculo do ICMS incidente sobre absorventes higiênicos comercializados por estabelecimento fabricante ou atacadista, de modo que a carga tributária total corresponda ao percentual de 12%, atendido os requisitos legais.

A partir de uma simples comparação entre os citados Regulamentos de ICMS no que tange às alíquotas incidente entre absorventes higiênicos, itens extremamente essenciais para as mulheres, e sobre cervejas, itens indubitavelmente supérfluos, percebe-se que referidos produtos são tributados com alíquotas muito próximas, havendo casos, inclusive, em que a diferença nas alíquotas incidentes não passa de 2% ou que a alíquota dos absorventes ultrapassa a das cervejas.

Nota-se, portanto, um completo descaso com a seletividade do ICMS nos exemplos citados, na medida em que as alíquotas do referido imposto previstas pelos mais diversos RICMS não refletem o grau de essencialidade dos absorventes, que, assim, são taxados em pé de igualdade com itens declaradamente supérfluos.

Contudo, cabe ressaltar aqui exemplos de estados que foram na contramão da sobretaxação dos absorventes, como o Rio de Janeiro, que considerou os absorventes como itens essenciais na composição da cesta básica, conforme Lei Estadual nº 8.924/20, e o Estado do Ceará que, em 2021, aderiu ao Convênio Confaz 70/21 – que autorizou a isenção do tributo nas operações internas com produtos essenciais ao consumo popular que compõem a cesta básica, incluindo absorventes íntimos – e isentou os absorventes da incidência do ICMS,

conforme Decreto nº 34.718/21.

Ainda, na mesma direção, o Estado do Maranhão também incluiu o absorvente higiênico na lista de produtos que compõe a cesta básica do estado e com isso reduziu para 12% a tributação do ICMS na sua comercialização, conforme Lei nº 11.527/21.

Assim, apesar dos bons exemplos dados pelos estados do Rio de Janeiro, Ceará e Maranhão, percebe-se que a diminuição da carga tributária dos absorventes não é regra entre todos os estados brasileiros. A grande maioria dos RICMS enquadram os absorventes na regra geral da alíquota do ICMS e não fazem qualquer distinção em razão de sua essencialidade para a preservação da dignidade das mulheres, de modo que, no final, a tributação dos absorventes passa a ser tão expressiva quanto a de itens considerados supérfluos, em uma absurda inversão de valores constitucionalmente consolidados.

6 CONCLUSÃO

A partir de todo o exposto, conclui-se que o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, consistente em um dos fundamentos da República do Brasil, limita e orienta a atuação estatal para que a tributação não ameace ou precarize a existência das pessoas.

Nesse sentido, o Princípio da Igualdade impõe que sejam adotadas medidas diferenciadas para contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes a fim de regular as desigualdades sociais, atingir a justiça fiscal e garantir a dignidade da população.

Por sua vez, o Princípio da Capacidade Contributiva opera como um critério de graduação dos impostos para que as pessoas apenas sejam tributadas de acordo com a sua capacidade contributiva, de modo que, dessa maneira, pessoas que tenham mais recursos sejam obrigadas a pagar mais impostos.

O Princípio da Seletividade, por sua vez, concretiza o Princípio da Igualdade e age como parâmetro da dignidade humana, na medida em que impõe uma tributação mais pesada aos produtos e mercadorias supérfluas e, portanto, acessíveis apenas às pessoas mais abastadas, e suaviza o encargo tributário para os produtos e mercadorias indispensáveis para a sobrevivência digna dos contribuintes.

Percebe-se, portanto, que a tributação deve respeitar os limites definidos pelos princípios constitucionais tributários para ser legítima e corroborar com a concretização dos direitos fundamentais prescritos pela CF/88.

Assim, não é difícil chegar à conclusão de que a incidência tributária que perpetua a

discriminação de gênero, mesmo que de modo implícito ou reflexo, viola as diretrizes constitucionais e impede que as mulheres concretizem seus direitos fundamentais.

Um aspecto acerca da concretização dos direitos fundamentais das mulheres refere-se à sua dignidade menstrual consubstanciada na possibilidade de acesso a itens de higiene menstrual, saneamento básico, serviços médicos e educação menstrual.

Ocorre, contudo, que referidos itens básicos de higiene menstrual recebem uma alta incidência de impostos, o que os torna mais inacessível para o público feminino e agrava a pobreza menstrual brasileira.

Dentre todos os tributos incidente sobre os absorventes, é o ICMS que mais agrava a situação, na medida em que a grande maioria dos RICMS enquadram os absorventes na regra geral da alíquota do ICMS e não fazem qualquer distinção em razão de sua essencialidade para o uso feminino, de modo a sobretaxá-los como se fossem itens supérfluos.

Assim, conclui-se que o acesso a produtos de higiene menstrual a preços acessíveis é uma questão ligada à dignidade menstrual das mulheres, de modo que a onerosa tributação sobre tais produtos surge como um significativo entrave para a igualdade de gênero e implementação dos direitos fundamentais, além de contribuir para o cenário da pobreza menstrual brasileira.

BIBLIOGRAFIA

ABIHPEC (Associação Brasileira de indústria de Higiene Pessoal Perfumaria e Cosméticos). **A Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos Essencial para o Brasil**, abril de 2021. Disponível em: https://abihpec.org.br/site2019/wp-content/uploads/2021/05/Panorama_do_Setor_Atualizado_Abril-Rev3.pdf. Acesso em 29 de out de 2022.

ALMEIDA, Rodolfo; MARIANI, Daniel; OSTETTI, Vitória. O imposto sobre absorventes no Brasil e no mundo, **Jornal Nexo**, 05.12.2016. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/grafico/2016/12/05/O-imposto-sobre-absorventes-no-Brasil-e-no-mundo>. Acesso em: 18/10/2022.

ATKIN, E. N. **Historical Influences on Modern America and the Pink Tax**. 2018. Senior Honors Thesis, The College at Brockport, May 4, 2018. Disponível em: <https://soar.suny.edu/bitstream/handle/20.500.12648/6708/honors/221/fulltext%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 21 out. 2022.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 1ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008.

AVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

AZEVEDO, Junqueira Antônio. Caracterização Jurídica da dignidade da pessoa humana, **Revista dos Tribunais**, ano 91, v. 797, p. 19-25, março de 2002.

BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Imprensa, Revista dos Tribunais, 1986.

BEAUVOIR, Simone. **O segundo sexo**. 1. Fatos e mitos. 4a ed. Paris: Editora Librairie Gallimard, 1970.

BEECHEY, Veronica. On Patriarchy. **Feminist Review**, no 3, p. 66–82, 1979.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPi — Princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL (RECEITA FEDERAL DO BRASIL). Tabela de preços e tributos sobre produtos e serviços essenciais, 2022. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2022.

BUTLER, Judith. **Problemas de gênero**. Feminismo e subversão da identidade. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo:

Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 2, n. 12, 1996.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes e Del Rey, 1997.

COSTA, Regina Helena. Tributação e Direitos Fundamentais. **Superior Tribunal de Justiça - Doutrina - Edição Comemorativa - 25 Anos**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 561-573, dez. 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário** – Constituição e Código Tributário Nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 116/119, maio 2005.

FRASER, Nancy. Repensando o reconhecimento. **Revista Enfoques**. Rio de Janeiro, v. 9, n.1, p. 114-128, ago. 2010.

HADDAD, Maria Irene Delbone; HADDAD, Rogério Delbone. Judith Butler: Performatividade, constituição de gênero e teoria feminista. Seminário Internacional Enlaçando Sexualidades. **Anais ENLAÇANDO**. v. 1, 2017. Disponível em: <https://www.editorarealize.com.br/artigo/visualizar/30620>. Acesso em 18 out. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MOREIRA, André Mendes. MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributos e divisão em espécie. **R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015.

NATANSOHN, L. Graciela. O corpo feminino como objeto médico e “mediático”. **Estudos Feministas**, Florianópolis, v. 13, n. 2, p. 287-304, maio-agosto/2005. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/ref/v13n2/26883.pdf>. Acesso em 20 out. 2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**: Curso de Direito Tributário. 3. ed. revista e atualizada. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação de gênero no Brasil. **Valor Econômico**. São Paulo. 01 ago. 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/08/tributacao-de-genero-no-brasil.ghml>. Acesso em: 09 nov. 2022.

PISCITELLI, Tathiane; CASTILHOS, Núbia Nette Alves Oliveira de; CAMARA, Andalessia Lana Borges; CASTRO, Simone. **Reforma Tributária e Desigualdade de Gênero: contextualização e propostas.** São Paulo, 2020 Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em: 17 out. 2022.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito.** 20. ed, n. 90. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário.** 12 ed. Barueri: Atlas, 2022.

SCOTT, Joan. Gênero: uma categoria útil de análise histórica. **Educação e Realidade**, v. 20, n. 2, 1995, p. 71-99. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/educacaoerealidade/article/view/71721/40667>. Acesso em 18 out. 2022.

SILVA, José Afonso da. A Dignidade da Pessoa Humana como Valor Supremo da Democracia. **Revista de Direito Administrativo.** Abr/jun. Rio de Janeiro, 212, 1998.

STOTSKY, Janet Gale. Gender Bias in Tax Systems. Whashington, DC: **International Monetary Fund**, 1996.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord). **Direito Tributário.** Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.** vol. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UNICEF, UNFPA. **Pobreza menstrual no Brasil:** Desigualdades e violações de direitos, maio de 2021. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/relatorios/pobreza-menstrual-no-brasil-desigualdade-e-violacoes-de-direitos>. Acesso em 29 de out de 2022.

VELOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada.** São Paulo: Atlas, 2007.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In.: SHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Direito Tributário.** Estudos em homenagem a Brandão Machado, São Paulo: Dialética, p. 36-47, 1998.