



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANDERSON ALMEIDA DOS SANTOS

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS
NA DESIGUALDADE DE GÊNERO: UMA ANÁLISE SOBRE A
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO**

Salvador
2023

ANDERSON ALMEIDA DOS SANTOS

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS
NA DESIGUALDADE DE GÊNERO: UMA ANÁLISE SOBRE A
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Bruno Nou Sampaio.

Salvador
2023

TERMO DE APROVAÇÃO

ANDERSON ALMEIDA DOS SANTOS

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA DESIGUALDADE DE GÊNERO: UMA ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2023.

DEDICATORIA E AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, pela vida e pela oportunidade de realizar esse sonho.

A minha mãe, poço de amor, de esperança, meu porto seguro, vaso inesgotável de fé, nunca deixou de interceder por mim ao fim de cada dia. Que atendeu minhas ligações em momento de desespero e apaziguou o meu choro. Que ouviu minhas reclamações e sempre me cativou. Você é e sempre será o meu maior exemplo para tudo.

Ao meu pai, que rendeu todos os esforços e trabalha incansavelmente para garantir a minha permanência longe de casa ao longo desses anos. Que me dá risos, e aproveita cada segundo quando está ao meu lado. Que me recebe com alegria e felicidade todas as vezes que volto para casa. Meu porto seguro, confidente e lar.

Ao meu padrasto, Eliel, que participou diretamente da minha criação, foi forte e batalhador para assumir a responsabilidade de ser pai de filhos que não eram seus.

Deus não poderia ter me presenteado melhor, senão com vocês! Obrigado por acreditarem em mim.

Aos meus irmãos, que me ajudaram a chegar até aqui, me deram apoio, risos, e que me deram os seres que eu mais prezo e zelo na vida, os meus sobrinhos e sobrinha, os quais são razão do meu lado infantil em secreto e dos meus risos mais sinceros.

A minha vozinha, Adenice, *in memoriam*, que assistiu o início do meu sonho, mas infelizmente não está aqui para rir e celebrar a conclusão dele. A tí, o meu muito obrigado pelo amor, pelos risos, pelos diálogos cheios de código, por embelezar minha vida, e pelo abraço que não se encaixava pela desproporção dos nossos tamanhos, mas que sempre estavam abertos a me receber quando eu voltava para casa.

Ao meu avô Lorival, por ser referência de trabalho e determinação, você é exemplo.

Aos meus tios, em especial: Carlinhos, Edite e Rose, vocês me ensinam todos os dias que amor vence a distância, e mesmo no meio da correria do dia a dia, vocês estão presentes me apoiando e me incentivando.

A Cidinha, Márcia e sua família, que como filho me acolheu.

Aos meus amigos, Gabriel, Rebeca, Dian, Lethicia, Raiana, Quezia, Maria Eduarda, Jader, Jameson, Jamile, Neto. A vocês toda gratidão por serem lar, motivo de risos, alegria e por tornar a vida mais leve.

Ao Didier, Sodré & Rosa, e a Daniela Borges, por me oportunizarem crescer e lidar com pessoas de tamanha referência e respeito para mim, ao mesmo tempo em que me presenteou com os meus companheiros de vida Maynara, Rodrigo e Amanda, com quem divido essa trajetória com amor, parceria e cumplicidade.

A Faculdade Baiana de Direito e aos meus professores, por contribuírem para o meu amadurecimento e sucesso profissional.

Ao meu orientador, Bruno Nou, por aceitar estar comigo nesse desafio de concluir a graduação.

A todos vocês, meu muito obrigado. Essa vitória é nossa.

“Não fui eu que ordenei a você? Seja forte e corajoso! Não se apavore nem desanime, pois o Senhor, o seu Deus, estará com você por onde você anda.”

Josué 1:9

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo principal analisar a relação entre a tributação regressiva do consumo de produtos adquiridos majoritariamente pela figura feminina e a seus impactos para desigualdade de gênero no Brasil. Para tanto, se utiliza de pesquisa bibliográfica de literatura especializada e em determinadas hipóteses se utilizando da análise de julgamentos das Corte Superiores para coadunar com a base bibliográfica. O desenvolvimento da pesquisa perpassa por três etapas que se complementam. Em primeiro momento, explana a sistemática do Sistema Tributário como está posto, visando tão somente a base dogmática e crítica doutrinária sobre este. Em segundo momento analisa o campo da aplicação prática da norma tributária, transitando entre os impostos que incide sobre o consumo e a tributação de produtos ligados a higiene e fisiologia feminina, realizando comparação entre a maneira que a tributação alcança a figura do homem e da mulher. Em terceiro momento, analisa a influência da sistemática da tributação dos produtos femininos, realizando encontro de premissas entre os dois capítulos anteriores e tecendo críticas acerca da tributação de produtos femininos e sua contribuição para a desigualdade de gênero na sociedade brasileira, levando em conta os objetivos da República Federativa do Brasil constantes no art. 3º da Constituição Federal/1988.

Palavras - Chave: *Tax pink*; Regressividade; Gênero; artigo 3º CF/88; Tributação do consumo.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88	Constituição Federal de 1988
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
LC	Lei Complementar
ONU	Organização das Nações Unidas
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUS	Sistema Único de Saúde
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A ESTRUTURA NORMATIVA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	11
2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	11
2.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	12
2.3 DOS PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.3.1 Princípio da legalidade tributária.....	16
2.3.2 Princípio da capacidade contributiva.....	17
2.3.3 Princípio da vedação ao confisco	20
2.3.4 Princípio da anterioridade tributária.....	22
2.3.5 Princípio da irretroatividade tributária.....	25
2.3.6 Princípio da isonomia tributária.....	26
2.4 DAS IMUNIDADES	29
2.4.1 Imunidade recíproca	29
2.4.2 Imunidade dos templos religiosos	30
2.4.3 Imunidade de partidos políticos.....	32
2.4.4 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinados à sua impressão	33
2.5 DA ISENÇÃO	36
3 VIESES PRÁTICOS DA APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA	37
3.1 A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....	37
3.1.1 IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados	38
3.1.2 ICMS - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ..	41
3.1.3 ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza.....	43
3.2 O FENÔMENO DA PINK TAX E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL	45
3.3 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS LIGADOS À FIGURA FEMININA E SUA TRIBUTAÇÃO.....	48
3.3.1 A tributação do absorvente menstrual	50
3.3.2 Tributação dos métodos contraceptivos	53
4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA DESIGUALDADE DE GÊNERO A PARTIR DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE PRODUTOS LIGADOS A MULHER	55

4.1 A SELETIVIDADE DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO FRENTE AOS OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL	58
5 CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar é antes de tudo, um aspecto da soberania estatal. É a capacidade que a Constituição Federal oferta para que o ente público possa instituir, fiscalizar e exigir tributo. Ao passo em que a Constituição outorga a competência, passa a ser uma faculdade do ente público exercê-la, de maneira que, a Constituição Federal não cria tributo, apenas concede ao ente a capacidade de criá-los.

Diante da construção da figura do Estado no curso da história muitas foram as emblemáticas situações de arbitrariedade e abuso do poder, por esse motivo, o poder de tributar é concedido ao Estado com uma série de limitações para evitar que fazendo uso de seu poder, o Estado venha ultrapassar os limites legais de sua competência e venha a onerar indevidamente o cidadão.

A tributação como instrumento gerador de receita pública, incide sobre as manifestações de riqueza dos cidadãos, partindo da premissa de que, o indivíduo que manifesta poder de aquisição também se mostra capaz de contribuir para o desenvolvimento da máquina pública. Contudo, não raras vezes o poder público exige do cidadão o pagamento de tributo por uma riqueza não manifestada, ignorando todas as normas limitadoras de sua competência e a capacidade do contribuinte em arcar com a demasiada carga tributária.

É partindo desse cenário que a tributação assume um papel propulsor de desigualdade social, se afastando de todas as demais funções para assumir exclusivamente sua função fiscal. Do outro lado, existe um cenário social que possui suas próprias desigualdades de classe, gênero, racial e tantas outras, que não são levadas em consideração no momento da instituição do tributo, mesmo a Constituição vendando a aplicação de tratamento social não isonômico.

A partir de um olhar sobre o gênero, se denota uma alarmante desigualdade na tributação, pois ainda que seja maioria na sociedade, as mulheres costumam receber remuneração menor que os homens, mesmo que exercendo funções idênticas, da mesma maneira que é mais tributada do que aqueles. Essa situação gera um bizarro susto ao comparar produtos da mesma classificação recebendo carga tributária maior, só por conta do público feminino que o consumirá.

Tendo como ponto de partida esses indicadores, a escrita deste trabalho tem como justificativa a necessidade de obter resposta para duas questões principais. Primeiramente, questiona-se a efetividade da aplicação do sistema tributário para se alcançar todos os cidadãos de maneira minimamente parecida com as disposições trazidas pelo CTN, Constituição Federal e as legislações próprias de cada tributo, alcançado o ideal de justiça fiscal. Em segundo lugar,

busca-se compreender como o sistema tributário é aplicado em relação ao gênero de cada contribuinte, chegando a um resultado conclusivo se a tributação do consumo realmente contribui para desigualdade de gênero.

Para responder a essas questões, serão utilizados materiais e pesquisa bibliográfica com abordagem qualitativa, de dados científicos e de pesquisa de mercado que tragam indicadores acerca da tributação dos produtos para ambos os gêneros sexual, bem como, análise de artigos científicos, livros e doutrinas voltados para os conceitos técnicos do direito tributário e práticas de mercado para tributação de consumo, utilizando o método hipotético dedutivo para verificar as consequências dessa tributação na realidade.

Inicialmente, serão feitos apontamentos sobre o Sistema Tributário Nacional, buscando entender a sua estrutura normativa como está posto, visando nesse primeiro momento tão somente a análise da base dogmática e apontamentos doutrinários e científicos sobre este.

No segundo momento, será uma estudo mais avançada da norma tributária examinada no capítulo anterior, realizando uma análise do campo prático de aplicação da norma, para averiguar como o sistema está posto e como ele é aplicado na atividade tributária cotidiana, levando em consideração a tributação do consumo, principalmente em relação a produtos de higiene e fisiologia feminina, fazendo uma correlação entre a tributação de produtos masculinos e produtos femininos, apresentando dados científicos obtidos por meio de pesquisa.

Por fim, no último capítulo, serão realizadas exposições críticas acerca da tributação de produtos femininos e sua contribuição para a desigualdade de gênero na sociedade brasileira, diante dos objetivos da República Federativa do Brasil, colocando sobre maior abrangência o encontro de premissas entre os dois capítulos anteriores, para se chegar a um fim conclusivo capaz de fornecer resposta aos questionamentos motivadores da pesquisa apresentados anteriormente.

2 A ESTRUTURA NORMATIVA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O Sistema Tributário Nacional é entendido como o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Esse complexo sistema não se resume em uma única determinação, ou única lei regulamentadora, mas se subdividindo em três planos normativos distintos que compõe o arcabouço normativo do direito tributário brasileiro, são eles, o texto constitucional, o Código Tributário Nacional – CTN como lei complementar e a lei ordinária que é por excelência a lei que institui o tributo.¹

Criado por meio da emenda constitucional nº 18 de 1965, e posteriormente aprovado como Lei n 5.172/66, o CTN foi aprovado com um quórum de lei ordinária, porém, com o advento da CF/88, ficou estabelecido que caberia a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Embora o CTN tenha sido aprovado com um quórum diverso, ele foi recepcionado pela CF/88 para estabelecer essas normas gerais, assumindo a partir de então o status de lei complementar.

Pós recepcionado, a CF/88, no seu capítulo tributário, manteve praticamente a estrutura da Emenda nº 18 de 1966², porém, houve algumas alterações nos conceitos existentes, e até os dias atuais, é possível que alterações sejam introduzidas em conceitos consubstanciados no CTN, cuja parte geral praticamente não foi afetada pela Constituição de 1988.³

Atualmente o Sistema Tributário Nacional ocupa o capítulo I, do título IV da CF/88, que se divide em princípios, limitações ao poder de tributar e competência tributária, onde se mostra a pentapartição dos tributos, composta pelas taxas, impostos, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, finalizando com a repartição das receitas auferidas pela cobrança dos tributos, que é objeto de investigação do direito financeiro.

Antes de se adentrar as discussões que norteiam a tributação do consumo, faz-se necessário o melhor entendimento acerca desse aludido sistema, o qual será mais bem abordado a seguir.

¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. p. 65. 9ª ed. Saraiva, 2019.

²DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988>. Acesso em: 04/10/2023.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Rev. Dir. Proc.-Geral de Justiça, Rio de Janeiro, (30), 1989.

2.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

O direito tributário age sobre as manifestações de riqueza, tendo como o principal interessado na atividade de arrecadação de receitas a figura do Estado⁴, que somente terá sua atuação legitimada se voltada ao atendimento do interesse público no desenvolvimento humano.

Antes de se estender as premissas a que se discute as limitações ao poder de tributar, é preciso se entender o que é esse poder, para a partir de então, se identificar sobre qual será o objeto de incidência das limitações.

As disposições constitucionais prelecionam que o poder emana do povo, com o poder de tributar não ocorre diferente, pois vem do povo o poder soberano para que o ente realize o seu poder de império no exercício de sua atividade soberana⁵. O poder de tributar nada mais é do que o poder que o estado tem de impor a todas as pessoas o dever de contribuir.

Diante do conceito estabelecido de poder de tributar, reafirma-se o conceito de soberania do Estado, que advém a partir da confiança do povo e afirmada no artigo 1º, parágrafo único, da CF/88. A partir do exercício de poder que se aplica a máxima popular “quer conhecer uma pessoa, lhe entregue poder” que também se vislumbra a realidade do poder soberano do estado para tributar. Inquestionavelmente, diante dos movimentos históricos e briga pelos espaços de poder e a ganância pelo dinheiro, já era possível de se imaginar que conceder a um ente público poderes ilimitados configuraria grave risco à população.

A CF/88 embora seja o instrumento normativo de maior relevância para o ordenamento jurídico pátrio brasileiro, não cria qualquer tributo, apenas outorga competência ao ente público para que este venha instituir através de lei que emana de sua competência.

Ao mesmo tempo que é concedido o poder para que o tributo seja instituído, a CF/88 impõe uma série de medidas hábeis a limitar a atuação do poder público na cobrança de tributos, para que assim, este não se utilize de meios ardilosos ou fora da legislação para exercer o seu papel com abuso do direito dos cidadãos.

⁴ A expressão utilizada em sentido amplo, ou seja, compreendendo a União, os Estados-Membros, o Direito Federal, os Municípios e as respectivas autarquias e fundações.

⁵ BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e direitos fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 15.

Tais medidas foram estabelecidas no texto constitucional como Limitações ao Poder de Tributar, no artigo 150, da CF/88, a fim de resguardar o segurado contra condutas desleais por parte do fisco. Outrossim, poderá ser entendida como limitação da atuação do estado na propriedade privada, assim, as questões que envolvem a tributação estão interligadas ao direito de propriedade.⁶

As limitações constitucionais ao poder de tributar é abrangente do conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária. A mais autêntica das limitações ao poder de tributar está centralizada na repartição de competência entre os entes políticos, pois ao ser determinada pela Lei Maior a aptidão de um determinado ente para instituir um tributo, está se atribuindo exclusivamente a ele o poder de tributar, ao passo em que, está vedando que qualquer outro ente tribute a mesma atividade.⁷

As limitações não se apresentam somente de maneira negativa à competência, mas também positivas ou neutras, e poderão se apresentar a partir de três perspectivas que levam em conta a abstenção, dever de ação e composição. Ao passo que uma limitação assume uma dessas características, não há impedimento para que esta também possa assumir mais de um viés.

O dever de abstenção se caracteriza pelas mais comuns e conhecidas determinações legislativas no sentido de limitação, ao passo em que, confere proibição ao Estado de exercer o seu poder de cobrar. Mais precisamente, esse aspecto se mostra naqueles casos em que a capacidade de contribuir do cidadão limita o poder de tributar, ou o impedimento de cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que foi instituído o tributo.

Dever de ação, são aquelas advindas das próprias limitações, é propriamente uma disposição negativa com efeito positivo pró contribuinte. Sua extensão se mostra presente nas ações em que o Estado deverá agir para que o contribuinte possa minimamente gozar das limitações.

Segundo Humberto Ávila, isso se mostra exemplificativamente, na hipótese do princípio da livre iniciativa, onde o Estado deve conservar o poder decisivo da atividade privada nas mãos do particular, também no princípio da solidariedade, em que exige do estado a proteção das minorias e avaliação do interesse do demais como seu próprio interesse.

Diante dessa extensão, mostra-se que, as limitações impostas ao estado não se mostram sempre sobre o viés negativo, mas também em sentido positivo ao estabelecer comportamentos que não

⁶MARCELO, Guerra Martins. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/viewFile/710/267>. Acesso em: 04/10/2023.

⁷ Ibidem. COSTA, p. 82.

fixe a atuação estatal em inércia, mas sim, por meio de atuação positiva, medidas afirmativas de incentivo ao contribuinte.

Em terceira extensão, o dever de composição é a obrigação do Estado participar de maneira neutra, mas que sua participação seja demonstrada, tal como estabelece o princípio da impessoalidade, em que o Estado deverá atuar sem levar em conta os aspectos pessoais do administrado, de maneira a não favorecer uma das partes ou até mesmo nos manifestos do princípio da universalidade da jurisdição, que estabelece o dever de o estado solucionar litígios.

Como afirmado, são extensões das limitações, que por vezes se apresentam na atuação do Estado assumindo uma ou mais de uma delas.

Embora conhecidamente as limitações sejam aplicadas em relação à figura estatal, não significa que elas servem tão somente para limitar a atuação deste. Conforme citado alhures, as limitações são também consideradas direitos fundamentais, e sobre este, paira sobre seu gozo a eficácia horizontal, que põe sob a égide e aplicação das limitações nas relações envolvendo os particulares.

Sabidamente, quem institui o tributo é o poder público fazendo usufruto da competência constitucional que lhe foi conferida, porém, a incidência da tributação não depende somente da instituição e cobrança pelo Estado, deve ser observado que existem hipóteses onde o setor privado é responsável, tal como, quando o fornecedor do produto de forma abusiva repassa o ônus do custo econômico para o consumidor final e deixa de tributar na origem, ou até mesmo no cumprimento de obrigações acessórias, como a apresentação de notas fiscais.

Mais claramente, no tocante ao texto constitucional, as limitações ocupam uma definição que indiscutivelmente se refere a uma ingerência ao poder de tributar do Estado, e reafirmação de um direito individual do contribuinte. Esse é o entendimento que se extrai das exposições doutrinárias de Aliomar Baleeiro⁸:

A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (liberdade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal do Estado (imunidade recíproca entre os entes públicos estatais).

⁸ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

Partindo para as próprias disposições do texto legislativo, as limitações ao poder de tributar estão dispostas na seção II do Capítulo I, a dar tratamento acerca do sistema tributário nacional presente no Título VI acerca da Tributação e Orçamento na CF/88.

Em termos legislativos, o embasamento das limitações descritas em texto constitucional, está dividida em dois importantes pilares – Princípios e imunidades tributárias, abarcando também a figura da isenção, que embora não possua relevante espaço na constituição, ainda assim possui seu parâmetro legal definido por ela. É sobre as discussões que giram em torno desses institutos que se debruça o presente capítulo para que se possa identificar de maneira pormenorizada como o sistema tributário está construído para posteriormente se debruçar acerca da tributação e seus aspectos discriminatórios acerca da figura feminina na tributação do consumo.

2.3 DOS PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios, juntamente com as leis, costumes, jurisprudência, doutrina e analogia, compõem o corolário das fontes que integram o ordenamento jurídico brasileira, servindo como alicerces que reafirmam a norma, dando sustentação para a norma racionalizar e nortear a sua legitimação.⁹

Para Miguel Reale, os princípios são verdades ou juízos fundamentais que servem de alicerce ou garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a uma porção da realidade, mas não somente, pois às vezes também se denominam princípios como certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como pressupostos necessários.¹⁰

A ideia que paira sobre a doutrina brasileira, é que os princípios norteadores do direito tributário, antes de qualquer coisa, é espelho da norma constitucional, haja visto o papel do direito tributário baseado na legalidade e constitucionalidade. Assim, assevera Barroso:¹¹

São o conjunto de normas que espelham a ideologia da constituição, seus postulados básicos e seus fins. Direito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui.

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

¹⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 1986. P 60.

¹¹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo, Saraiva, 1999, p. 147.

No viés prático, os princípios tributários, dentro da discussão tangente às limitações ao poder de tributar, se mostram como verdadeiras garantias aos direitos dos contribuintes contra a força tributária do Estado.¹²

2.3.1 Princípio da legalidade tributária

A Constituição brasileira possui dentre suas várias características a rigidez do seu processo legislativo, por estabelecer um procedimento solene e burocrático para modificação do texto constitucional.¹³ Dada característica, ressalta a importância que o constituinte brasileiro deu para a obediência literal ao texto da lei.

O princípio da legalidade, também conhecido como a pedra angular do sistema jurídico, confere maior estabilidade no processo de criação e modificação da lei, mostrando-se fundamental para garantir a supremacia do Estado de Direito e a proteção dos direitos individuais dos cidadãos.

Em essência, o princípio da legalidade estabelece que o governo e seus agentes somente podem agir de acordo com a lei, implicando que nenhum indivíduo ou órgão governamental esteja acima da lei. Ele serve como um contrapeso essencial ao poder estatal, garantindo que os cidadãos tenham confiança de que sua liberdade estará protegida da arbitrariedade do Estado, haja vista a limitação da atuação daquele.

A ideia que consubstancia a legalidade para o direito Tributário possui fundamento no art. 150, inciso I, art. 5º, inciso II, ambos da CF/88, em concomitância com o art. 97, inciso I do CTN, que exigem lei em sentido estrito como mecanismo apto a realizar a instituição ou extinção de um tributo.

O legislador ao estabelecer tais regras, também estabeleceu exceções a esse princípio, de maneira que, em hipóteses específicas permitiu que o chefe do poder executivo pudesse praticar ato tendente a aumentar tributos,¹⁴ tal como estabelece o artigo 153, § 1º CF/88 que preleciona a possibilidade das alíquotas do Imposto de Exportação - IE, Imposto sobre Produtos

¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

¹³ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **A teoria das Constituições Rígidas**. São Paulo: empresa Gráfica Revista dos Tribunais, 1934.

¹⁴ Embora o princípio da legalidade seja a regra, existem exceções que permitem que tributos sejam aumentados por ato do poder executivo, propriamente, por meio de decreto. O art. 153, § 1º, CF/88, estabelece que as alíquotas Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou Relativas a Títulos, ou Valores Mobiliários, poderão ser realizadas por meio de Decreto do Executivo.

Industrializados - IPI, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou Relativas a Títulos, ou Valores Mobiliários – IOF, serem aumentadas por meio de decreto, ou seja, ato do poder executivo.

Porém, há entendimentos doutrinários que asseveram que o art. 153, § 1º, não se tratar de uma exceção ao princípio da legalidade, como elucida Josiane Minardi, pois ainda que haja outorga de poderes para o poder executivo modificar as alíquotas desses impostos, será permitido tão somente dentro dos limites que a lei estabeleceu, não podendo majorar além desta, logo, está limitada a observância das condições que lei em sentido estrito estabelecer.¹⁵

É preciso ter em vista que o princípio da legalidade tributária é sobretudo conexo ao princípio da segurança jurídica e da confiança, uma vez que, limita o poder estatal para criar, ou extinguir tributo por meio de lei, evitando que o Estado assuma posturas além das permitidas, dando segurança e certeza ao contribuinte de que, a partir da ideia de boa-fé da conduta do ente público que se pode confiar na licitude e veracidade dos atos emanados pelo poder público.

Conseqüentemente, a norma tributária constitucional é protetiva e traz segurança e confiança na atividade de criação e extinção dos tributos, e a conclusão basilar que se extrai desse princípio é que todo tributo, antes de qualquer coisa, deve decorrer de previsão legal.

2.3.2 Princípio da capacidade contributiva

O direito em suas diversas acepções coloca a capacidade como elemento essencial para a configuração de determinados cenários e atos jurídicos, tanto que, no âmbito dos negócios jurídicos, a partir da escada ponteaniana, uma das premissas basilares é a capacidade e requisito para a celebração do negócio jurídico.¹⁶

O fato é, a capacidade em diversos momentos será exigida na figura do agente, e para o direito tributário capacidade também significa uma importante característica para a realização da cobrança de tributos, principalmente se levado em conta que esta serve de medida a auferir a capacidade de contribuir, ganhando relevante destaque no princípio da capacidade contributiva.

¹⁵ MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016. p.76.

¹⁶ No plano de validade do negócio jurídico, artigo 104 do Código Civil de 2002 assevera que a validade do negócio jurídico requer: Agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável.

O princípio da capacidade contributiva está atrelado a função de equilibrar a necessidade de arrecadação do Estado com a justiça fiscal, para garantir que os cidadãos contribuam de acordo com a sua capacidade financeira, a fim de evitar que o fisco imponha uma carga desproporcional sobre os menos favorecidos.

Rubens Gomes de Sousa conceitua esse princípio sobre um viés de justiça contributiva, cada um na medida de sua capacidade de contribuir e a soma de todos são repartidas para os interesses públicos e aplicadas em prol da sociedade, assim, tanto quem paga mais, ou quem paga menos, ambos são alcançados da mesma maneira. Assim preleciona o referido autor:

“A capacidade contributiva como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”¹⁷

Se não é toda a renda do contribuinte que é levada em conta para se auferir a capacidade contributiva, é preciso entender qual o ponto de partida para o fisco exercer seus atos de cobrança. Aliomar Baleeiro, em obra atualizada por Misabel Derzi¹⁸, em estudos acerca das limitações ao poder de tributar, compreende que a capacidade contributiva vista como capacidade econômica se inicia a partir da dedução das despesas necessárias para a manutenção da existência digna para o contribuinte e sua família, ou seja, não leva em conta a totalidade do rendimento do contribuinte, mas sim o quanto lhe resta após deduzido os seus gastos necessários para subsistência, tanto que, a redação do artigo 145, § 1º põe como um dos parâmetros os rendimentos e atividade econômica do contribuinte.¹⁹

Tal disposição normativa preleciona que o Estado no momento de tributar não poderá se desvencilhar dos aspectos pessoais dos indivíduos, na sua capacidade de contribuir, denotando forte caráter pessoal que é graduado a partir da capacidade econômica do cidadão.

Essa distinção mostra-se de fundamental importância para que não seja confundida a capacidade contributiva da capacidade econômica do contribuinte. Para Josiane Minardi²⁰, citada alhures, a capacidade contributiva se define como aquele percentual que o contribuinte

¹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 p. 95.

¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 1096.

¹⁹ **Art. 145.** [...]

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

²⁰ MINARDI, op. cit. p. 88.

consegue arcar para colaborar com os gastos públicos levando em conta a sua capacidade econômica. Todavia, a capacidade econômica se difere da capacidade contributiva, uma vez que, a presença de capacidade econômica não direciona o contribuinte para arcar com o pagamento do tributo, pois não é sobre toda renda que incide, pode ser identificada capacidade econômica e esse contribuinte não possuir qualquer obrigatoriedade de pagar o tributo.

Em tese, o que é levado em conta pelo texto legislativo é que há um dever de o cidadão contribuir para as despesas públicas, desde que dentro de proporções que respeitem a capacidade econômica, pois é necessário que o contribuinte consiga suportar o ônus da carga tributária.

A análise sobre a capacidade contributiva do indivíduo não se restringe somente ao imposto, mas sim em relação a todos os tributos, ainda que o texto constitucional seja expressamente restrito somente a estes. O próprio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição e responsável por interpretar e aplicar o texto constitucional, já reconheceu essa extensão a todos os tributos e não somente aos impostos.²¹

Inegavelmente, ao realizar essa extensão interpretativa, denota-se que a capacidade contributiva está evidenciando uma das dimensões da isonomia, a igualdade na lei,²² pois leva em conta a equiparação entre os contribuintes, de sorte que, trata, nesse momento de forma desigual os desiguais, exigindo o pagamento do tributo nos limites da capacidade de pagar do contribuinte sobre sua perspectiva individual, logo, ainda que individual, o aspecto comparativo é existente para que todos estejam em pé de igualdade.

Afirmado alhures, o direito tributário incide sobre as manifestações de riqueza, ou seja, a demonstração de poder aquisitivo e de patrimônio gera ao Ente público o desejo pela tributação, ao passo em que, se demonstrou riqueza, há a capacidade de pagar. Contudo, o olhar fiscalizatório não deve ultrapassar os limites do patrimônio tributável, haja vista que esse mesmo Estado que possui a sede de cobrar, é o mesmo que deve prezar pela efetividade da iniciativa privada.²³

²¹ Recurso Especial nº 177.835-1 de relatoria do Ministro Carlos Velloso - “Realmente, embora a norma específica da Constituição Federal de 1988, pertinente ao princípio da capacidade contributiva, ou mais exatamente, da capacidade econômica, na tributação, diga respeito apenas aos impostos (CF/88, art. 145, § 1º), nada impede seja tal princípio observado com relação às taxas. Aliás, isto se dá quando a lei isenta destas o economicamente carente, e já ocorreu com a Taxa Rodoviária Única, sem que ninguém sequer o colocasse em dúvida.”

²² Ibidem. SABBAG, 2016. p. 157.

²³ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 3. ed. Ver., atual. Ed ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

O princípio da capacidade contributiva tem como finalidade precípua a proteção aos direitos individuais dos contribuintes, pois ainda que obrigado a pagar tributos decorrente da lei, não se pode cobrar, ou melhor, prever a incidência sem respeitar a capacidade de contribuir do cidadão.

Ao analisar os aspectos que giram em torno da capacidade contributiva, pensa-se, também, na ideia de proporcionalidade. Em tese, capacidade contributiva é pensar à proporção que o contribuinte poderá arcar, vale dizer, é a técnica que induz o desembolso de cada indivíduo conforme o proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.

2.3.3 Princípio da vedação ao confisco

O princípio da vedação ao confisco está intimamente ligado ao direito de propriedade e o princípio da capacidade contributiva.²⁴ A previsão legal do art. 150, IV, da CF/88 estabelece que o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco, isto é, não poderá extrapolar os limites do que deve ser cobrado e violar a propriedade do contribuinte, é pois, função protetora dos bens particulares.

A tributação, como ressaltado anteriormente, nada mais é do que a intervenção da figura estatal na propriedade privada, sobremaneira que, o Estado participa da riqueza privada que se justifica através da intervenção do ente público sobre a supremacia do interesse deste.

Na prática, o ato que configura a passagem da tributação para o confisco é uma linha tênue, pois há dificuldade em identificar em que momento a exigência de um tributo ultrapassa apenas os efeitos tributários. Embora não identificável o momento que diferencia cada um, os conceitos próprios nos remetem à diferença entre si. O tributo limita a propriedade e retém aquilo que é devido, enquanto, o confisco subtrai a propriedade particular, o mesmo que, a tributação excessiva.

De acordo com Regina Helena Costa, o confisco pode ser entendido como sanção ou punição, com a absorção total ou substancial da propriedade privada do estado, sem a correspondente indenização.²⁵

No mesmo caminho, a vedação ao confisco se aplica na fixação de penalidades tributárias, que deverão guardar razoabilidade com o tributo exigido e não poderão ser utilizadas como

²⁴ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2009. P. 426

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p 57.

instrumentos confiscatórios.²⁶ Assim como, é considerado como confiscatória a multa punitiva que ultrapasse o valor da obrigação tributária, em tese, estabelece como teto legal para aplicação de multa sem realizar efeito confiscatório o valor limite da própria obrigação principal.²⁷

Sob o viés legal, nem o CTN que é responsável por regulamentar normas gerais sobre direito tributário, ou mesmo a CF/88 se ocuparam de definir ou delimitar o conceito de efeito confiscatório, e por esse motivo que efeito de “confisco” é considerado um conceito indeterminado, pois nem mesmo a doutrina se preocupou com a vaguidade do conceito.²⁸

Para Luiz Felipe Silveira Difini, tributo com efeito de confisco diz respeito ao aspecto quantitativo da exigência, até onde é permitido ser exigido,²⁹ ao passo em que, o art. 150, IV – CF/88 veda que o ente público se utilize do tributo com efeito de confisco.

É partindo das vagas definições doutrinárias e do texto constitucional que se pode entender que no ordenamento jurídico brasileiro não se veda o confisco, mas apenas que não haja Tributo com efeito confiscatório, tanto que, é permitido quanto sanção que haja esse efeito, e portanto, na tributação não poderá haver pois conforme os pormenores do art. 3º do CTN, tributo não constitui sanção de ato ilícito.

O ideal que paira sobre o não confisco é evitar que a tributação coloque contribuintes em situação de privilégios e desigualdades entre as classes. O efeito não confiscatório como respeito à capacidade contributiva que caminha lado a lado com o princípio da igualdade, busca dar tratamento igualitário e legal perante os parâmetros da lei para que contribuintes da mesma categoria estejam no mesmo patamar.

O não confisco é antes de tudo parte do corolário de princípios que compõe as limitações constitucionais ao poder de tributar, pois ao proteger a propriedade privada, inibe que tributo tenha efeito confiscatório, impedindo que a atuação estatal comprometa de maneira abusiva a renda e patrimônio do cidadão.³⁰

Partindo dessas definições, não se busca com o não confisco impedir o aumento da tributação, mas sim que a sua progressividade atenda as limitações da capacidade de pagar do indivíduo, isso porque, em uma sociedade de economia rotativa, é esperado que as alíquotas também sigam

²⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 1963, p.644.

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. E ampl. Salvador: Juspodium, 2017.

²⁸ BARRETO, Aires. Vedação ao Efeito de Confisco. RD Tribunais, São Paulo. Malheiros, n. 64, p. 99, 1994.

²⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. 1.ed. Porto. Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 27.

³⁰ Ibidem. DIFINI. 2017. p. 29.

progressivamente conforme a base de cálculo. Por mais curioso que seja, esse fenômeno se mostra verídico ao se presumir que, nem sempre que há aumento do tributo, significa que o governo está arrecadando mais, ou além do permitido.³¹

No curso da história, esse fenômeno ficou caracterizado nos estudos do economista Arthur Laffer, responsável pela criação da chamada curva de Laffer, que determina que nem sempre o aumento da tributação gera aumento da arrecadação, pois em determinado momento na sociedade decrescente, todo aumento na atividade arrecadatória não significará aumento, ou estabilização, mas sim a diminuição, levando como parâmetro o fluido da crescente economia, sobremaneira que, as alíquotas precisarão ser aumentadas para que se possa acompanhar o crescimento da sociedade.³²

Em vista disso, a tributação deve sim alcançar o contribuinte por se fazer necessária a arrecadação de tributo, porém, não se deve ultrapassar a capacidade de cada contribuinte arcar com a tributação, muito menos de impedir que o cidadão tenha o mínimo existencial, e o intuito desse princípio não é garantir o direito de propriedade, que já possui segurança constitucional, mas sim limitar o poder de tributar do Estado.³³

2.3.4 Princípio da anterioridade tributária

O princípio da anterioridade da norma tributária é parte do corolário da segurança jurídica ao vedar que o tributo seja cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou aumentado.³⁴ Esse princípio tem como finalidade dar razoavelmente um período para que o contribuinte consiga se programar para realizar o pagamento sem que a alteração ou instituição daquele tributo possa impedir a manutenção da vida financeira do cidadão.

³¹LUQUINI, Renan Henrique; André Diego Souza da Cruz; Gustavo Henrique Leite de Castro. **Verificação Empírica da Curva de Laffer para o Brasil entre os anos de 1996 a 2014**. Disponível em: <file:///C:/Users/aa601/Downloads/caldarelli,+Gerente+da+revista,+28090-135863-2-PB.pdf>. Acesso em 20/10/2023.

³²LIMA, Emanuel Marcos; Amaury José Rezende. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. Disponível em: <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>

³³VIEIRA, Mary Silva Santana. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. Revista Jurídica da UniFil, Ano IV - nº 4. Disponível em: https://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-6.pdf. Acesso em 20/10/2023.

³⁴No Brasil, o período compreendido como exercício financeiro é determinado nos termos do art. 344 da Lei 4.320, de 17.03.1964. que determina que o ano civil é o período em que coincide com o ano civil, que vai de 01 de janeiro a 31 de dezembro.

Segundo a doutrina do professor Luciano Amaro:³⁵

A constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo seja cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se.

Visa precipuamente proteger a previsibilidade e a não surpresa, a confiança e a estabilidade no tempo, juntamente com as garantias de irretroatividade e anualidade das leis tributárias. Esse princípio surgiu como a Emenda Constitucional nº 1º de 1969, substituindo o princípio da anualidade orçamentária, que previa autorização orçamentária para os tributos serem cobrados no exercício posterior.³⁶

Por ser uma disposição pró-contribuinte, tal normatividade impõe limites apenas para aqueles casos em que haja instituição ou majoração do tributo, o que não impede a aplicação imediata se a alteração realizada apresentar aspectos favoráveis ao contribuinte.³⁷

Nesse compasso, a existência desse princípio tem como marco relevante o seu papel de proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito.”³⁸ Ou seja, nos casos em que a alteração realizada se apresente melhor ao contribuinte, comumente nos casos em que há redução da alíquota, aumento do prazo voluntário para recolhimento do tributo, concessão de isenção tributária, não é preciso esperar o próximo exercício financeiro, mas deve ser aplicada de imediato, o que não ocorre por exemplo, nos casos em que extingue ou reduza isenções tributárias, pois essa alteração não é benéfica ao contribuinte.

Embora as exposições acima sejam a regra, esse princípio é marcado pela vasta quantidade de exceções que o acompanha, pois nem todos os tributos precisam se submeter ao princípio da anterioridade, entre eles, os empréstimos compulsórios – art. 148, I, que embora, a União seja o ente constitucionalmente competente para cria-lo, não criou até então,³⁹ pois só pode ser

³⁵ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³⁶TORRES, Heleno Taveira. **Temporalidade e Segurança Jurídica** – irretroatividade e anterioridade tributárias. Revista da PGFN. Disponível em > <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf>. Acesso em 21/10/2023

³⁷ Ibidem. MACHADO, p. 98.

³⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atualizada e ampliada, Salvador: JusPODIVM, 2017.

³⁹ Ressalvada a hipótese do **Empréstimo Compulsório da Eletrobras**: O Governo, pretendendo financiar a expansão do sistema elétrico nacional, estabeleceu o empréstimo compulsório em favor da Eletrobrás, que durou de 1962 até 1993. O empréstimo era cobrado mensalmente nas contas de energia elétrica dos consumidores, sendo que a partir de 1977 foi cobrado apenas de indústrias com consumo mensal maior que 2000 kwh. Os

criado para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; no Imposto de Importação – art.153, I; no imposto de exportação – art.153, II; Imposto Sobre Produtos industrializados – art.153, IV; Imposto Sobre Operações de Crédito e Seguro, ou relativas a Título ou Valores Mobiliários – art.153, V e Imposto Extraordinário de Guerra – art.154, II.

Outrossim, além dessas determinações, há também, o viés da anterioridade nonagesimal ou mitigada, em que a CF/88 exige a observância a antecedência mínima de noventa dias entre a data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data que passará a vigorar.

O enfoque central da anterioridade nonagesimal é a proteção do contribuinte da majoração ou criação do tributo que tenha ocorrido nos últimos dias do ano. Como estabelecido pela anterioridade anual que o tributo criado ou majorado só poderá ser exigido no ano seguinte, passou-se a pairar um ambiente de incerteza sobre o contribuinte, o que ocorreria se o tributo fosse instituído ou majorado nos últimos dias ou meses do ano civil, tendo em vista a determinação de ano civil dada pela lei 4.320, que se inicia em primeiro de janeiro do novo ano.

Embora a anterioridade anual tenha sido embutida no texto constitucional de 1988, a anterioridade nonagesimal somente foi instituída com a Emenda Constitucional 42/2003⁴⁰. Antes dessa modificação, não se evitava a surpresa ao contribuinte, que se via nos últimos dias do ano em uma situação de insegurança perante a atividade do Estado.

valores do empréstimo chegaram a alcançar 32,5% do valor da fatura de energia elétrica – variando de acordo com a época de sua cobrança.

Como o próprio nome desse tributo esclarece, o contribuinte foi obrigado a emprestar dinheiro para o Governo, que em contrapartida se comprometeu a devolver futuramente os valores arrecadados – atualizados monetariamente e remunerados com juros de 6% ao ano, conforme a legislação reguladora.

Naturalmente, com o passar dos anos o empréstimo compulsório da Eletrobrás caiu no esquecimento e a maioria daqueles que pagaram esse empréstimo não sabem que podem reaver o que emprestaram. Tudo o que foi pago pelos consumidores a título de empréstimo compulsório entre os anos de 1987 e 1993 foi, no dia 30/06/2005, convertido em ações negociáveis em bolsa de valores.

Em 12 de agosto de 2009, no processo n.º 1.028.592, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu quais são as regras para se obter judicialmente os valores sonegados pela Eletrobrás e, ainda, que termina em 30/06/2010 o prazo para que a correção dos cálculos relativos ao período de contribuição de 1987 a 1993 possa ser pleiteada judicialmente. Isso porque o prazo prescricional é de cinco anos, contado a partir da data da conversão dos créditos em ações, que ocorreu em 30/06/2005. Significa que as indústrias, sejam elas ativas ou inativas, que não pleitearem judicialmente a adequação dos cálculos da Eletrobrás até 30/06/2010, seguindo os critérios estabelecidos pelo STJ, irão arcar com o prejuízo de possuírem uma quantidade de ações muito inferior ao que deveriam conter. Disponível em:

https://www.abdadogados.com.br/artigos/EMPRESTIMO_COMPULSORIO_DA_ELETOBRAS.pdf. Acesso em: 04/11/2023.

⁴⁰ DIAS, Maria Angélica da Silva de Souza. O Novo Princípio da Anterioridade Introduzido ao Ordenamento Jurídico pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1736/1239>. Acesso em 04/11/2023.

Porém, existem hipóteses em que o tributo não está sujeito à anterioridade anual, mas está amparado pela anterioridade nonagesimal, sua cobrança poderá se dar no mesmo exercício financeiro, desde que respeite os noventa dias. E ao inverso, sendo exceção somente ao princípio da anterioridade nonagesimal, e não dá anual, a cobrança fica limitada somente ao ano seguinte, mesmo que seja em menos de noventa dias para o próximo exercício financeiro. Decerto que, o princípio da anterioridade mitigada não significa impedimento a incidência da anual, inclusive, como bem estabelece o art. 150, III, C, que ambas as anterioridades poderão ser aplicadas conjuntamente.⁴¹

De todas essas determinações, pode-se concluir que a proteção constitucional estabelecida por esse princípio não significa um impedimento a criação ou majoração do tributo, mas sim um freio na atividade de cobrança pelo ente público que se verá limitado ao ano civil de criação ou majoração, não se fazendo necessário tal freio quando essas alterações se mostrarem pró - contribuinte. Trata-se, pois, de limitação temporal que não anula a função de instituir ou majorar tributo, mas como instrumento protetivo ao cidadão, limita a atuação do Ente para se evitar abuso de direito no exercício do poder de tributar.

2.3.5 Princípio da irretroatividade tributária

O princípio da irretroatividade da lei tributária é uma das bases fundamentais do direito tributário, estabelecendo que as leis que instituem ou aumentam os tributos não podem retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua entrada em vigor.

Assim como o princípio da anterioridade da lei tributária, o princípio em comento também faz parte das garantias que visam proteger a segurança jurídica e a previsibilidade para os contribuintes, evitando surpresas decorrentes de mudanças repentinas e inesperadas na legislação tributária.⁴²

A irretroatividade da lei tributária em âmbito constitucional encontra amparo no art. 5º, XXXVI, da CF/88, considerado mais uma manifestação do subprincípio da segurança jurídica, ao

⁴¹ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

⁴² LEÃO, Fernanda Teles de Paula; Petrechen, Mariela Martins Pacheco. **A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 26. ano 5. p. 37-59. São Paulo: Ed. RT, set. out./2020.

estabelecer que a lei só deve emanar efeitos futuros, dando segurança e estabilidade as situações passadas.⁴³

Já no âmbito tributário, a irretroatividade da lei tributária encontra amparo no artigo 150, inciso III, alínea “a” da CF/88, que veda a União, Estado, Distrito Federal e Municípios cobrem os tributos em relação à fato gerador praticado ante do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.⁴⁴

De acordo com o professor Ricardo Alexandre⁴⁵ o princípio da irretroatividade possui dois objetivos. O primeiro deles é impedir a tributação de fatos que, no momento da sua ocorrência, não estavam sujeitos à incidência tributária, enquanto, o segundo, garantir que a tributação já verificada é definitiva, não podendo ser objeto de majoração por legislação posterior.

Já sob o viés constitucional, a intenção precípua é a vedação à aplicação da lei nova que cria ou aumenta tributo possa alcançar fato pretérito a sua existência, pois este ato praticado antes da instituição da lei ou aumento, não se mostra capaz de gerar a incidência da tributação, uma vez que ela é inexistente até a prática do ato.⁴⁶

Ocorre exceção a esse princípio nas hipóteses do art. 106 do CTN, que elenca duas possibilidades de afastamento da irretroatividade, quais sejam, quando se tratar de caso de penalidade e de causas não definitivas, assim expostas no dispositivo como: quando a lei tributária for interpretativa, ou seja, a lei promulgada vem para explicar uma lei anterior, e quando a nova lei for mais benéfica para o contribuinte.⁴⁷

No direito tributário, zela-se pela segurança jurídica ante aplicação das normas,⁴⁸ e o princípio da irretroatividade da lei tributária desempenha um papel fundamental nesse sentido, garantindo que os contribuintes não serão submetidos a obrigações fiscais retroativas ou efetivadas no passado, garantindo que os efeitos da lei só alcançarão o contribuinte nos atos futuros.

2.3.6 Princípio da isonomia tributária

⁴³ RAÓ, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos**, v.I, t.III, p.355. *apoud, Ibidem*, COSTA. p.99.

⁴⁴ *Ibidem*. COSTA. p. 99.

⁴⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**, 16 ed. Ed. Juspodivm. 2022. p. 156.

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 319

⁴⁸ VELLOSO, Carlos Mário da. **O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária**. Min.do STF. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/ministro/verMinistro.asp?periodo=stf&id=29>>.

Os contornos que norteiam este trabalho perpassam sobre uma análise da tributação de produtos consumidos pela mulher sobre um viés de igualdade, fornecendo respostas para as indagações que são constantes ao se deparar com produtos consumidos majoritariamente por homens possuírem carga tributária menor do que aquela sobre produtos femininos.

Antes de se adentrar aos pormenores dessa pesquisa, se faz necessário conceituar e entender o que seria a isonomia e porque tamanha importância no texto constitucional e a necessidade de um sistema tributário que seja minimamente capaz de, na prática, se refletir exatamente o que está na lei.

Historicamente, o princípio da igualdade da tributação foi previsto em quase todas as Constituições do Brasil. Já se via manifestação de busca por uma sociedade mais justa e igualitária na CF de 1824, em que o art. 179, § 15, determinava que os cidadãos deveriam pagar tributos de acordo com suas posses. A CF de 1934, previu somente gratuidade de taxas e gratuidade dos processos. A de 1946, expressamente previu que tributos deveriam ter caráter pessoal e sua gradação deveria obedecer a capacidade econômica do sujeito.⁴⁹

A CF/88 instituiu em seu preâmbulo um Estado democrático de direito destinado a assegurar, entre outros direitos, a igualdade, tendo tal determinação como princípio fundamental.

O constituinte deu tamanha importância de se ter um Estado que possui sua base sobre um ideal de igualdade, desde o seu preâmbulo, que dedicou o caput do art. 5º, para tratar especificamente dos direitos e garantias fundamentais, e estabelecendo a chamada isonomia formal, ao estabelecer que “Todos são iguais perante a lei”.

É, pois, a igualdade um princípio universal, que possui sua base no texto constitucional, e o direito tributário que possui seus firmamentos na própria Constituição, está adstrito a essa determinação. De todos os princípios consagrados pela Magna Carta, o da isonomia é peça fundamental e singular de todo o sistema constitucional.⁵⁰

Após estabelecer a isonomia como princípio geral aplicável a todo ordenamento, a norma constitucional reafirma sua importância, só que dessa vez voltada para o direito tributário, em seu art. 150, ao dispor vedação a discriminação entre contribuintes em situações equivalentes:

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

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Ed. Saraiva. P. 332. 2004

⁵⁰ *apud* BALEEIRO, 1999.

por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Essa determinação, nada mais é do que o substrato da isonomia formal prelecionada no art. 5º caput da CF/88, tratado alhures. Todavia, o princípio da isonomia deriva do princípio da igualdade, que nada mais é do que tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais⁵¹. No campo da tributação, igualdade tributária é consubstanciada em função de elementos ou características que colocam os contribuintes em equivalência a outro.

Decerto que, quem possui maior capacidade contributiva, deve contribuir em sua medida, de forma diversa daquele que pode menos, contudo, não pode haver privilégios ou desigualdades entre os contribuintes, pois deve prevalecer a equidade entre estes. Não significa que todos os contribuintes devam pagar a mesma quantia em impostos, independentemente da sua capacidade financeira, mas que, aqueles com maior capacidade financeira contribuam com uma parcela maior da carga tributária.

No campo de aplicação desse princípio, se faz necessário sempre uma análise comparativa, pois é só a partir da comparação entre os indivíduos que se poderá identificar situações disparatárias entre eles. Embora muito antigo, o STF entendeu que é essencial os sujeitos passivos que se encontram em idêntica situação devem ser igualmente tributados, significando que, a aplicação do princípio da igualdade/isonomia pressupõe o estabelecimento de uma relação comparativa entre duas pessoas ou situações de fato.⁵²

Contudo, esse entendimento não deixa de ser aplicado atualmente, pois é entendimento asseverado pela doutrina atual, inclusive, é pensamento de Isabel Bonfá de Jesus:⁵³

A relação interpessoal está sempre pressuposta quando se perquire da obediência ou desobediência de critérios de tratamento isonômico. Diante de um indivíduo, isoladamente considerado, não há falar em igualdade ou desigualdade. É sempre necessária a existência de mais de uma pessoa a fim de que se possa estabelecer a comparação. Daí sim, havendo tratamento diferenciado, pode o jurista aferir se as normas constitucionais foram ou não atendidas. Noutro dizer, se houve ou não o descumprimento do princípio da igualdade.

Assim, a isonomia tributária proíbe distinções arbitrárias entre os contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, garantido uma tributação justa, imparcial e proporcional, sobremaneira que evite tratamentos discriminatórios.

⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

⁵² Recurso Extraordinário nº 203.308-CE. Relator: Ministro Maurício Corrêa, DJ 14.03.97, p 6910.

⁵³ JESUS, Isabel Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 3. ed. Ver., atual. E ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 59.

2.4 DAS IMUNIDADES

A imunidade tributária é norma constitucional estruturante que delimita negativamente o campo de competência da tributação e a formatação de parâmetros para a criação e produção de normas jurídicas tributárias.⁵⁴

As imunidades se caracterizam como mais uma das limitações ao poder de tributar, e possui dupla característica, ao passo em que se mostra como uma limitação constitucional e como uma garantia fundamental do contribuinte, que enquanto regra jurídica de categoria superior, impede a incidência da lei tributária, a regra jurídica de tributação.⁵⁵

Doutrinariamente, existe uma vasta discussão se as imunidades consistem em exclusão ou supressão da competência, enquanto outros defendem que se trataria de incompetência das pessoas políticas de direito público. Porém, a correta interpretação do instituto contraria a todas essas correntes, uma vez que, não tem como se falar em supressão ou exclusão de uma prerrogativa que sequer existe, pois o texto constitucional veda que sejam instituídos impostos sobre, ou seja, inexistente uso de competência no campo das imunidades.⁵⁶

A CF/88 tratou de disciplinar dois tipos de imunidade, as gerais e as específicas. As gerais são as mais populares, que estão concentradas no art. 150, VI, alíneas a, b, c, d, e, do texto constitucional, enquanto, as imunidades específicas são aquelas direcionadas especificamente a determinado tributo, por exemplo, a imunidade ao IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Para a análise prática do instituto, limitaremos nosso campo de observação às imunidades gerais.

2.4.1 Imunidade recíproca

⁵⁴ CARVALHO, I. C. B. D. Imunidade Tributária na Visão do STF. **Direito Público**, [S. l.], v. 8, n. 33, 2011. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1748>. Acesso em: 7 nov. 2023

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 199

⁵⁶ CARVALHO, Ivo César Barreto de. Imunidade Tributária na Visão do STF. Disponível em > file:///C:/Users/aa601/Downloads/1748-Texto%20do%20Artigo-5808-6385-10-20130720.pdf

A imunidade recíproca, também conhecida como imunidade das pessoas políticas, está prevista no art. 150, VI, alínea *a*, - CF/88, originou-se da evolução histórica da doutrina judicial dos membros da Suprema Corte norte-americana, todavia, sua função precípua na Constituição brasileira é a subsistência da forma federativa de Estado, evitando que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíssem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, uns dos outros⁵⁷.

Permitir que um ente tribute a atividade do outro, mostrar-se-ia um verdadeiro contrassenso, haja vista que, um ente poderia interferir na independência financeira das outras unidades federadas e implicariam diretamente na manutenção das atividades de cada um.

Nesse aspecto, não se pode esquecer que a forma federativa de Estado possui status constitucional de cláusula pétrea,⁵⁸ ou seja, não poderá ser objeto de deliberação nas casas legislativas. Considerando esse cenário, podemos concluir que, se o legislador constituinte não permitiu que a estrutura federativa fosse alterada por meio de emenda constitucional, o mesmo raciocínio se aplicaria à elaboração de regras tributárias por um ente federativo em relação ao outro. Em outras palavras, a proteção da forma federativa da Constituição não permitiria que uma entidade federativa comprometesse essa estrutura por meio de regulamentações tributárias.⁵⁹

Dessa maneira, a imunidade recíproca nada mais é do que uma garantia de que cada entidade federativa possa exercer suas competências tributárias de maneira independente, promovendo a cooperação e a estabilidade no sistema tributário brasileiro.

2.4.2 Imunidade dos templos religiosos

Constante no art. 150, VI, alínea *b*, - CF/88, visa a conservação dos valores voltados para a liberdade de crença e prática religiosa, que também são assegurados no rol de direitos fundamentais.

⁵⁷ ARENHART, Fernando Santos. **Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF**. p. 6. Disponível em > file:///C:/Users/aa601/Downloads/2548-12668-1-PB.pdf

⁵⁸ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, Salvador, JusPodivm, 2021. p.739.

A expressão “templos de qualquer culto” empregada na Constituição possui uma abertura muito ampla. Em verdade, o sentido que o legislador quis atribuir é que a imunidade deve alcançar quaisquer formas de manifestação religiosa, reafirmando a laicidade do Estado.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, bem como todas as edificações onde se realizam rituais, pois estes são considerados templos.

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais deverão de ser considerados templos.⁶⁰⁶¹

Corroborando com o melhor entendimento, Hugo de Brito Machado:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.

Muito embora a alínea *b* do art. 150, VI, preveja somente “templos de qualquer culto”, a imunidade em tese não está voltada somente para atingir os templos, mas toda a atividade da igreja, para que a atividade religiosa seja desenvolvida.

A vagueza do termo “templos de qualquer culto” poderia levar ao esvaziamento do instituto se aplicado a tudo que está relacionado a igreja, por isso, nem tudo que está vinculado a igreja será alcançado pela imunidade, principalmente se essa atividade vinculada possuir fins lucrativos, como ocorre no caso dos cemitérios privados de propriedade da igreja, porém com fins lucrativos e repartição de lucros.

A imunidade em discussão alcança o patrimônio, a renda, e os serviços que estão relacionados com as finalidades essenciais dos templos religiosos, tais quais, são essenciais aquelas que são inerentes a própria natureza da entidade como a prática dos cultos e a formação de religiosos, exercício de atividades filantrópicas e assistência moral e espiritual aos fiéis.⁶²

A imunidade à atividade religiosa, assim como todas as demais imunidades dispostas no art. 150, VI, diz respeito unicamente aos impostos, não havendo qualquer impedimento de que

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros. 2004. p. 269.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo. Ed. Saraiva Jur. 2019. P. 239-240.

⁶² *Ibidem*. COSTA, 2019. p. 119.

outros tributos venham a ser exigidos, tal como a Taxa de Coleta, Remoção e Destinação de Resíduos Sólidos Domiciliares- TRSD, mesmo sendo o imóvel imune a cobrança do IPTU.

O intuito precípua da imunidade dos templos religiosos é voltado a proteção das entidades religiosas que desempenhem o mistério da fé, cultivando valores culturais que transcendem gerações, assim, não é admissível que os entes públicos criem obstáculos, no caso, - tributo, que tenham como finalidade impedir ou dificultar o exercício da atividade religiosa.

2.4.3 Imunidade dos partidos políticos

A imunidade dos partidos políticos não abarca somente a este, mas também as suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, desde que preenchidos os requisitos da lei complementar.

A CF/88 dá maior destaque aos partidos políticos, dado o fato de estes serem indispensáveis para o desenvolvimento do Estado democrático de direito, a começar pela tripartição de poderes, em que dois dos três poderes são eleitos mediante voto, o que prescinde de inscrição sindical, bem como, é reafirmado pela própria CF/88, o pluralismo político e a expressão determinante de que todo poder emana do povo, que o exerce por meio representantes eleitos direta ou indiretamente.⁶³

Assim, inquestionável, pois, que os partidos políticos possuem um destaque importante na Constituição. Dada a importância da atividade exercida pelos partidos e suas fundações para a manutenção da democracia e da ordem social, seria contrassenso tributar a atividade partidária, que se caso tributadas fossem, estaria obstando as finalidades precípuas, a formação de novos partidos políticos, e a manutenção dos já existentes.⁶⁴

Estamos diante de uma imunidade condicionada ao preenchimento de requisitos determinados pela lei (CTN), sendo imprescindível a demonstração de que não tem sido realizada atividade mercantil com a consequente repartição dos lucros, bem como, seja aplicada integralmente no país, e manterem a escrituração de suas receitas e despesas em livros que precisam cumprir

⁶³ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **Imunidades tributárias na Constituição de 1988**. Vol. 11. 1992. p. 3340

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. volume III. 3a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 200. p. 258.

certas formalidades que sejam capazes de comprovar e assegurar a exatidão dos dados ali dispostos.⁶⁵

Cumpra ressaltar que a determinação nesse sentido não é de impedimento da realização de atividade mercantil, mas sim quanto a finalidade dos recursos financeiros obtidos com o desenvolvimento destas atividades imunes, que devam ser revertidos em prol da manutenção, melhoria e ampliação destas entidades.

Historicamente, a determinação de que se deve obedecer aos requisitos da lei significou em determinado momento um embate de ideias, pois se interpretavam como se o dever de instituir uma “lei ordinária” que regulamentasse a imunidade partidária e fundacional era do ente tributante, mas a lei exigida é lei complementar, sempre requisitada para regular as limitações constitucionais do poder de tributar.⁶⁶

Dessa forma, a concessão da imunidade aos partidos políticos, suas fundações e instituição de educação e assistência social, ficam condicionados ao cumprimento dos requisitos do CTN e da própria CF/88, garantido que a renda auferida seja revertida no desenvolvimento de sua própria atividade, e também, comprovem o cumprimento de sua função social, pois ainda que, atividades como educação e assistência social sejam dever do Estado, no momento em que as instituições partidárias se propuserem a desenvolvê-las, estarão obrigadas a cumpri-la com maestria, caso contrário, não se terá cumprido os requisitos para concessão da imunidade aqui discutida.

2.4.4 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinados à sua impressão

O art. 150, inciso VI, alínea *d*, prestigia a imunidade a uma série de valores sociais e culturais ligados a liberdade de comunicação, liberdade de manifestação do pensamento, incentivando a expressão da atividade intelectual, artística e científica, promovendo a difusão da cultura e educação.⁶⁷

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.253-254.

⁶⁶ Ibidem. OLIVEIRA. p. 3344

⁶⁷ Ibidem. COSTA. 2019, p. 132.

Trata-se, pois, de imunidade do objeto em sua literalidade, uma vez que se refere a objetos e não ao sujeito passivo.⁶⁸ Em tese, a norma não alcança a empresa jornalística, a pessoa do autor, ou os rendimentos oriundos dessa atividade, mas sim os próprios objetos que são descritos na alínea - livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Tocante aos livros, a ideia precípua não é abarcar somente os livros físicos, mas também todo suporte que possibilite o acesso a manifestações de ideologia, pensamentos e a difusão do conhecimento, isso porque, a imunidade não fica restrita a modalidade inicialmente prevista na CF/88, principalmente porque desde a promulgação da Constituição vigente, a sociedade evoluiu tanto, que não se poderia imaginar a época, o tamanho avanço tecnológico que se alcançou na atualidade, principalmente em relação aos livros digitais.

Para efeitos de não incidência de tributação sobre os livros, tem-se que o conceito é dado pela Lei n 10.753/2003, que institui a Política Nacional do Livro,⁶⁹ porém, o próprio sistema tributário, nas notas explicativas do sistema harmonizado⁷⁰ traz o conceito de livros ao qual a norma imunizadora alcança, definindo-o como textos de qualquer gênero, impressos em quaisquer caracteres, e em qualquer língua”, que podem se apresentar em brochura, cartonados ou encadernados , em tomos distintos ou fascículos, em plano ou folhas separadas, que constituem um obra completa ou uma parte de uma obra.

Doutrinariamente, o conceito que mais se aproxima da definição trazida pelas notas explicativas é o do doutrinador Aliomar Baleeiro que bem define os livros como “impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos”.⁷¹

Dentro dessa normatividade, há também aqueles que não são alcançados pela imunidade nessa categoria, como os cadernos, diários, blocos de notas, que, apesar de possuírem formato de livro, não possuem conteúdo, nem mesmo didático ou educativo. Outra discussão que chegou

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 309.

⁶⁹O conceito dado pela lei: Livro se trata da “publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento”.

⁷⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa N° 1.788, de 08 fev. 2018. Aprova o texto consolidado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias decorrentes de atualizações publicadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA). Brasília: DOU de 14/02/2018, seção 1, página 14.

⁷¹BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 354.42.

ao STF, foi acerca do alcance aos livros de plástico, que não são propriamente papel. O STF⁷² entendeu que tais livros são alcançados pela imunidade, haja vista que desempenham a função didática.

No campo dessa discussão, sem sombra de dúvidas, o material mais emblemático a ser alcançado por essa imunidade foram os livros digitais e o streaming de livros. O legislador de 1988 não poderia prever os avanços que viriam a ocorrer, contudo, a doutrina e a jurisprudência acompanham e interpretam as mudanças de paradigma social para tornar essas novidades objetos de estudo.

Por ser novo e difundido, claramente que o fisco não deixaria de tomar parte dos lucros obtidos com esse material, e por repercutir grandes discussões, foi inevitável a gama de processos tratando acerca dos livros eletrônicos. Chegou ao STF em 2012, em sede de Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, que fixou o tema 539, determinou que a imunidade tributária dos livros, aplica-se ao livro eletrônico (ebook), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.⁷³ Assim, deu-se origem a súmula vinculante nº 57, pacificando as controvérsias acerca dessas matérias:

Súmula vinculante 57 - A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

Quanto aos jornais e periódicos, seu incentivo também é voltado para a cultura, difusão do pensamento e liberdade de imprensa.

Um dos principais aspectos ocasionados pelo avanço da tecnologia e da modernidade líquida, tem ocasionado a perda da cultura de hábitos antes incentivados. Os jornais em papel em determinadas décadas já se mostrou ser o meio de comunicação eficaz para circulação de notícias e divulgação de informações sobre os mais variados assuntos, bem como os periódicos que circulavam como veículos de pensamento, de educação e cultura.

Durante um longo período, os jornais impressos e revistas desempenharam um papel significativo na veiculação de anúncios e publicidade. Atualmente, os jornais digitais também

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário Nº 640.474/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Siciliano S/A. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 13/03/2014. DJ de 18/03/2014

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário Nº 330.817/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Com. e Serv. Ltda. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 08/03/2017. DJ de 31/08/2017.

desempenham essa função, embora em menor escala. No entanto, é importante notar que a imunidade concedida não se estende a prestação de serviços a elas vinculados.⁷⁴

A imunidade conferida recai sobre o papel destinado à impressão e não sobre os serviços e conteúdo que são veiculados ao periódico. Quando uma empresa jornalística exhibe anúncios ou promoções de empresas, está se prestando um serviço comercial e imunidade se limita ao momento em que uma empresa jornalística adquire o papel para a produção de jornais e revistas, não abrangendo o conteúdo que é publicado nesses informativos.

Tanto que, o próprio STF já pacificou entendimento nesse mesmo sentido, reconhecendo que, a presença de propagandas nos jornais não interfere no reconhecimento da imunidade, bem como, em oportunidade, reconheceu que, embora o papel destinado ao jornal seja imune, a tinta utilizada não está, o que nos remete a uma interpretação teleológica e literal do texto constitucional, de maneira que a imunidade não pode ser estendida a outros insumos que não os compreendidos no estrito significado da expressão “papel destinado à impressão”.⁷⁵

2.5 DA ISENÇÃO

De acordo com o CTN, a isenção é caracterizada como causa excludente do crédito tributário, que em decorrência da instituição do tributo, a obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador tem os seus efeitos estancados.⁷⁶ É a dispensa do tributo feita por lei expressa, uma vez que, o Ente cria o tributo, e posteriormente estabelece a isenção.

A isenção pode ser considerada como o favor fiscal que é concedido por meio de lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido.⁷⁷ Ou seja, há o antecedente da norma, a concretização do fato gerador do tributo, contudo, a lei dispensa o seu pagamento,⁷⁸ pois dentro do modelo federativo de Estado, é plenamente possível que o Ente estabeleça que certas situações não ensejam a cobrança do tributo.

⁷⁴ CALIENDO, **Curso de direito tributário**. 2º. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário Nº 213.094/ES. Recorrente: Nassau Editora Rádio e Televisão Ltda. Recorrido: Município de Vitória. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 22/06/1999. DJ de 15/10/1999.

⁷⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 324.600/SP**. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Marprint Editora, Fotolito e Gráfica Ltda. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 03/09/2002. DJ de 25/10/2002.

⁷⁶ HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 568.

⁷⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, edição póstuma de 1975, p. 97

⁷⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 1963, p. 673

A norma tributária trata a isenção juntamente com a anistia, como hipóteses de exclusão do crédito tributário.⁷⁹ Ocorre que, a isenção trata de situações que não estão sujeitas à tributação, não há o conseqüente da norma tributária, propriamente, o vínculo jurídico-tributário, não havendo a constituição do crédito, portanto, pela inexistência deste, não se pode falar em exclusão.⁸⁰

As isenções são estabelecidas em lei ordinária e podem condicionar a sua concessão a requisitos ou ser incondicionada. Aquelas condicionadas ao cumprimento de certos requisitos não alcançam qualquer contribuinte sujeito a determinada hipótese de incidência tributária, sem que antes tenha cumprido as condicionantes, ou poderá ser incondicionada, concedidas em caráter geral, alcançando de modo indistinto os contribuintes que estão sujeitos a aquela hipótese de incidência.

Quando se tratar de hipótese de isenção condicionada, é de responsabilidade do legislador tratar em lei todos os requisitos para a concessão da mesma, pois a narrativa do art. 179 do CTN estabelece que caberá ao interessado requerer perante a administração pública o benefício e comprovar os seus requisitos ou contrato, onde a autoridade administrativa será responsável por conceder ou negá-la por meio de despacho administrativo, despacho esse que não se pode servir para alegar direito adquirido,⁸¹ haja vista que a isenção pode ter um prazo de vigência ou ser revogada.

3 VIESES PRÁTICOS DA APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

3.1 A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

A tributação representa a maior fonte de receita do governo em suas três dimensões – Federal, Estadual e Municipal, mostrando-se fundamental para manutenção da máquina pública e desenvolvimento de suas atividades.

⁷⁹ Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

⁸⁰ CHIESA, Clélio. **Isenção – Tomo Direito Tributário**, Enciclopédia Jurídica da PUC SP, Edição 1 Disponível em > <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>

⁸¹ **Art. 179.** A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. [...]

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Dentro da atividade tributária, é possível caracterizar variadas fontes de receitas públicas, entre elas a tributação da renda, do patrimônio e sem sombra de dúvidas a mais rentável, a tributação do consumo, que representa a principal fonte de arrecadação de receitas dentro da esfera tributária,⁸² equivalente a cerca de 70% da arrecadação segundo dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).⁸³

No Brasil, a tributação do consumo se dá por via de três impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na esfera federal, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS na esfera estadual e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS na esfera municipal.

Para desenvolvimento de uma análise mais precisa, é necessário investigações pormenorizada acerca de cada um desses impostos, buscando entender como a incidência de sua tributação influencia para a desigualdade de gênero.

3.1.1 IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

O ponto de partida para estudo desse imposto é o art. 153, IV da CF/88 que outorga à União a competência para instituir o imposto sobre produtos industrializados, que se trata de imposto sobre o consumo na esfera federal, incidente sobre a produção de produtos e bens manufaturados.⁸⁴

Para certificação do antecedente da norma tributária, tem-se que o IPI possui três hipóteses distintas, hábeis a incidir a tributação, que nos moldes do art. 46 do CTN, o fato gerador do IPI poderá ser (a) O desembaraço aduaneiro quando se tratar de produto de procedência estrangeira; (b) a saída do produto do estabelecimento do contribuinte (c) a arrematação, quando apreendido e levado a leilão.

Para a identificação da base de cálculo a ser aplicada ao IPI, leva-se em conta essas três hipóteses de incidência citadas acima, levando em conta, para as três hipóteses o valor da

⁸² GASSEN, Valcir; Pedro Júlio Sales D'Araújo; Sandra Regina da F. Paulino. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Disponível em >

<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>

⁸³ NETO, João Sorima. Uma montanha ainda maior de impostos. O Globo, n. 29995, 21//09/2015. Economia, p. 17. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/515657/noticia.html?sequence=1#:~:text=A%20maior%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20vem%20do,%E2%80%94%20diz%20Olenike%2C%20do%20IBPT.>

⁸⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados.

operação. Para melhor entendimento dessas três distintas hipóteses, vale pontuar os precisos apontamentos de Hugo de Brito Machado:

(a) no caso de **mercadoria importada**, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (CTN, art. 47, I);

(b) tratando-se de **produtos industrializados nacionais**, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art. 47, II); e, finalmente,

(c) tratando-se de **produto leiloado**, o preço da respectiva arrematação (CTN, art. 47, III).⁸⁵

Por ser um imposto sobre produtos industrializados, o objeto da tributação deve ter passado por um processo de industrialização, ou um processamento industrial que tenha alterado a sua natureza, o funcionamento, acabamento, apresentação, finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo. Ademais, a disposição constitucional não leva em conta somente a industrialização, mas também a saída do produto do estabelecimento industrial, tanto que, o IPI está localizado no título III, capítulo IV, do CTN, que trata acerca dos impostos sobre produção e circulação.⁸⁶

A menção ao termo “circulação” gera a falsa percepção de que se estaria falando em incidência de IPI sobre o ICMS, imposto próprio da circulação de mercadoria, mas não há qualquer desvio interpretativo nesse sentido, pois o IPI não incide nas operações de venda pelo comércio ao consumidor final, mas somente nas operações que haja participação do industrial.⁸⁷

Nos estritos termos do já mencionado art.153, § 3º - CF/88, a incidência do IPI se restringe somente a “operação”, e não a operação relativa à circulação,⁸⁸ como ocorre no ICMS, por decorrência da transferência de titularidade. Diferentemente, o IPI incide sobre o produto resultante da produção e não sobre a mercadoria, que é o ato posterior a industrialização.⁸⁹

Entre os princípios específicos do IPI, há aqueles que influenciam drasticamente no repasse da tributação que chega ao consumidor final. Rege o § 3º do art. 153, que o IPI será seletivo em

⁸⁵ Ibidem. MACHADO, 2022, p. 336.

⁸⁶ PAULSEN, Leandro; José Eduardo Soares de Melo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p.92. 7ª Edição, revista atualizada. Editora livraria do advogado

⁸⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI – Princípios e Estrutura. Dialética, 2009, p. 21.

⁸⁸ “Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).” (Ataliba, Geraldo. Núcleo de definição constitucional do ICM. RDT 25/ 111).

⁸⁹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais. Dialética, 1999, p. 106.

razão da essencialidade do produto e não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Precipualemente, a seletividade é estabelecida como regra⁹⁰ que deve levar em conta de acordo com a essencialidade do produto da tributação, ou seja, sempre que o produto for de imprescindível utilidade para o ser humano, o IPI terá suas alíquotas reduzidas, e ao inverso, caso seja um produto dispensável e considerado supérfluo, ou seja, suas alíquotas serão majoradas. Trata-se de critério que leva em conta o objeto da tributação e não o sujeito.⁹¹

Como regra, considera-se essencial o produto que é consumido por maior parte da população, enquanto, será considerado supérfluo, aqueles consumidos por um público menor, ou que, já tendo satisfeito as suas necessidades essenciais possuem recursos adicionais para adquirir um produto que não influenciará na sua qualidade de vida. É, em tese, característica que leva em conta a capacidade contributiva.⁹²

O aferimento da essencialidade do produto é realizado através da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI⁹³, que possui extenso rol de produtos industrializados, a sua alíquota, composição e sua utilidade, pois nem sempre a essencialidade é identificada pela natureza, mas também pela finalidade do produto.

Enquanto a essencialidade trata-se de uma ordem positiva, o legislador estabeleceu quanto à cumulatividade, uma ordem negativa, dispondo que o IPI será não cumulativo, compensando o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores. A não cumulatividade é técnica que tem por intuito vedar a incidência sucessiva da tributação nas várias cadeias de consumo, ou seja, o que ocasionaria um ônus muito elevado em decorrência das várias tributações sobre o mesmo produto.

O cálculo do IPI é feito com base na alíquota constante na TIPI para a classe de produtos correspondente. Esse cálculo é realizado “por fora”⁹⁴ e cobrado do comprador, por isso, compensa-se o que for devido em cada operação, abatendo o montante que foi cobrado na

⁹⁰ É preciso ressaltar que se trata de obrigatoriedade da obediência a seletividade, haja vista que, exemplificativamente, no caso do ICMS, o legislador colocou a seletividade como faculdade do ente público.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Progressividade e Socialismo**. Artigo publicado no Jornal Zero Hora do dia 18 de agosto de 1998, p. 15.

⁹² Ibid. PAULSEN; MELO, p. 101.

⁹³ TIPI - **Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados**. Disponível em > <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/tipi-tabela-de-incidencia-do-imposto-sobre-produtos-industrializados>

⁹⁴ Correr por fora significa que o imposto está correndo por fora de sua base de cálculo, e o valor do produto não está sendo levado em conta para a realização do cálculo.

operação anterior, é por isso que o consumidor final paga pelo produto com o valor do IPI já embutido na nota fiscal, dada a característica de ser um tributo indireto, haja vista que, em todos os repasses na escala de consumo, houve a cobrança e o abate, de maneira que o consumidor final paga pelo produto, tendo inclusive a tributação inicial, que foi paga pelo industrial.

3.1.2 ICMS - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

É tributo sobre o consumo na esfera estadual que tem como objeto de incidência a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou comunicação, que pode ser considerado como o tributo de maior arrecadação pelos Estados e Distrito Federal.⁹⁵

De acordo com o art. 155, II, da CF/88, O ICMS é um tributo que não incide somente sobre uma hipótese de incidência, mas sim sobre cinco, as quais se passa a analisar.

Com base nos ensinamentos de de Hely Lopes Meirelles, a mercadoria pode ser entendida como toda coisa que possa ser oferecida ao consumidor através de circulação econômica, de maneira que, enquanto esta coisa não estiver a disposição do mercado, não poderá ser considerada mercadoria. O fator determinante para qualificação como mercadoria é a existência de um bem material posto em circulação econômica para o consumo mediante remuneração.⁹⁶

Ao se estabelecer que incidirá sobre mercadoria, vale ressaltar que, não incide sobre toda e qualquer circulação de mercadoria, mas somente aquela com intuito de negócio jurídico mercantil, que nas palavras de Leandro Paulsen:

Os conceitos de operação, circulação e mercadoria permanecem intimamente vinculados, devendo os intérpretes e os destinatários do imposto tomá-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência. A operação mercantil centra-se na obrigação de “dar” (atividade-fim), devidamente materializada, não tendo relevância jurídica a atividade-meio, que pode consistir num fazer.⁹⁷

O ato que configura a operação geradora da circulação da mercadoria, e conseqüente prática do fato gerador, é a transferência onerosa da titularidade do bem, independentemente de sua

⁹⁵ Ibidem. GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO. p 4.

⁹⁶ Revista dos Tribunais. Ano 62, julho/1973, vol. 453, pp. 45 a 52.

⁹⁷ Ibid. PAULSEN; MELLO. p. 346.

natureza, ou seja, o ato que configura o fato gerador é a passagem do título jurídico. Dessa maneira, o fato físico da saída da mercadoria do estabelecimento não é motivo suficiente para ensejar a hipótese de incidência.⁹⁸

No tocante a transferência de estabelecimento do bem sem transferência da titularidade, tratando especificamente acerca da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o STF determinou que é inconstitucional a cobrança de ICMS pela transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que a transferência seja interestadual.⁹⁹

O segundo núcleo do art. 155, II, da CF/88 é a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e nesse momento é preciso esclarecer que, trata-se de tributação sobre serviços prestados por uma relação de direito privado, não abarcando os serviços prestados pelo poder público.

O art. 12 da Lei nº 87/96, ou Lei Kandir, preleciona o momento em que se considera praticado o fato gerador dessa operação, para tanto, leva em conta o início da prestação de serviços, de qualquer via, envolvendo pessoas, bens, mercadorias e valores; ou a utilização de serviços por um contribuinte, cuja prestação tenha sido iniciada em um estado diferente e não esteja vinculada a uma operação ou prestação subsequente; e, na hipótese de transporte ou serviço que tenha sido iniciado no exterior e concluído aqui no Brasil, o local da consumação do fato gerador será o Estado onde se tenha concluído o transporte ou serviço.¹⁰⁰

Já na prestação dos serviços de comunicação, o inciso III, do art. 2º da lei 87/96, diz que o imposto incide sobre prestação onerosa de serviços de comunicação, dando margem interpretativa que os serviços de comunicação que sejam gratuitos não devem ser tributados, pois a base de cálculo desse imposto é o preço do serviço, e se não há contraprestação, não tem sobre o que incidir.

A comunicação em sentido estrito, é o processo que seja capaz de transmitir a distância os pensamentos humanos, seja de maneira direta, escrita, física ou até mesmo por meio simbólico.¹⁰¹ Em verbetes mais atuais, Baleeiro ao comentar sobre o art. 68 do CTN,

⁹⁸ Hugo de Brito Machado. Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25

⁹⁹ Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49. Nesse mesmo seguimento, o STJ fixou a súmula 166 – “O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICMS.”

¹⁰⁰ Ibid. PAULSEN; MELLO. p. 347.

¹⁰¹ MIRANDA, Pontes. Comentários à Constituição de 1967, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1967. p. 468.

compreende que, “qualquer processo técnico que importe em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens, papel ou sinais, estão sob o alcance da tributação, desde que, constitua prestação de serviço”.¹⁰²

Da mesma maneira que o IPI, o ICMS também será não cumulativo porque compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação da mercadoria ou prestação de serviços com o montante tributado nas operações anteriores, é um sistema de compensação de créditos.¹⁰³

Referente a seletividade, comparativamente, a CF/88, estabelece que o IPI será seletivo, todavia, dispõe que o ICMS poderá ser seletivo,¹⁰⁴ tratando-se de uma faculdade e não uma obrigação, ficando a cargo de cada Estado determinar se suas alíquotas serão seletivas.

Em aspectos gerais, como ressaltado anteriormente, o ICMS não incide sobre a atividade que não seja realizada com o intuito mercadológico e onerosa, por isso, leva-se em conta a previsão legal do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, que estabelece como requisito para identificar o contribuinte, a pessoa que realize a atividade mercadológica com habitualidade e volume.

3.1.3 ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

A CF/88 confere aos municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza que não sejam compreendidos no art. 155, II, afastando assim a competência dos municípios sobre a prestação e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e sobre os serviços de comunicação.

É o imposto sobre o consumo na esfera municipal que incide sobre os serviços remunerados que tenham sido prestados a terceiros e façam parte da lista da Lei complementar 116/2003 e que não seja objeto de tributação pelo ICMS.¹⁰⁵

¹⁰² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 283

¹⁰³ COSTA, Helena Regina. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9ª Ed. 2019. Saraiva jur. p. 400.

¹⁰⁴ Nesse tocante, há quem defenda a partir de uma interpretação dos deveres obrigatórios de promoção do um País justo e igualitário, apto a garantir condições mínimas de subsistência, que a determinação “poderá” é em tese, um “deverá”, tanto que, no IPI é obrigatória, não havendo justificativa para no ICMS não ser. Essa é a opinião exarada pelo doutrinador Roque Carrazza, em sua obra: **ICMS**, 18ª ed. rev. e ampl. até a EC nº 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020.

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 42 ed. Ver. e atual. – São Paulo: Malheiros/Juspodivem. 2022. P. 372.

A materialidade do conceito de serviços deve ser interpretada em sua literalidade, compreendendo serviços como um negócio jurídico relativo a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes de direito privado.¹⁰⁶ Nessa mesma conceituação, Aires de Barreto conceitua serviço como “a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.”¹⁰⁷

Como se nota, o fato de a CF/88 não conceituar serviço, não causa qualquer empecilho à incidência de imposto, isso porque a doutrina e jurisprudência estão fartas em delimitar esse conceito.

Fazendo uso dessa restrita definição, o STF afastou a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.¹⁰⁸ Em tese, discutia-se a incidência de ISS sobre a locação de veículos automotores, uma vez que, ao locar um veículo, não se tem um motorista dirigindo para o contratante, mas somente a entrega das chaves e o manuseio do veículo fica a cargo do contratante, logo, a matriz conceitual de serviço está estritamente ligado a uma obrigação de fazer, enquanto, a locação representa uma obrigação de dar, originando a súmula vinculante 31, que reconhece a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Nesse compasso, a delimitação de incidência do ISS está nos limites dos serviços prestados dentro do município, e muito embora os serviços de transporte intermunicipal e interestadual sejam de competência do estado, logo, tributados pelo ICMS, os serviços de transporte intermunicipal são de competência dos municípios, logo, incide o ISS.

Assim como o IPI, o ISS também possui suas limitações de incidência com base na lista de serviços que é disposta pela LC 116/03. Até nos dias atuais, há pertinentes discussões se essa lista é taxativa ou exemplificativa. Nessa discussão, a controvérsia instaurada paira sobre a competência legislativa e tributária do Município.

A CF/88 em seu art. 156, II, determina que compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que, abarcados pela lei complementar. É a partir dessa determinação que o Município fica delimitado a tributar apenas o que está na LC 116, não

¹⁰⁶ Ibidem. PLAUSEM; MELLO. P. 497

¹⁰⁷ BARRETO, Aires. Curso de Direito Tributário Municipal. BARRETO, Aires F. Ed. Saraiva – São Paulo. 2009, p. 317.

¹⁰⁸ STF – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 446.003-3 PARANÁ. Disponível em> <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>

gozando de sua competência de maneira plena, demonstrando que, a lei municipal que instituir ISS sobre um determinado serviço, deve ter como espelho a lista constante da LC/116.

Por outro lado, o STF adota o entendimento de que a Lista de incidência do ISS é taxativa, porém, tem flexibilizado essa determinação. No ano de 2020, no julgamento do Recurso Extraordinário 784439¹⁰⁹, com repercussão geral no tema 296, a Suprema Corte entendeu que as prefeituras não estão restritas aos itens da lista da LC 116/03, permitindo uma interpretação extensiva sobre atividades inerentes aos serviços elencados na lei.¹¹⁰

3.2 O FENÔMENO DA TAX PINK E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

Após tecidas considerações introdutórias acerca dos principais tributos incidentes sobre o consumo, se faz necessária a análise individual do fenômeno da *Tax pink*, que significa “taxa rosa”, em efeito, produtos femininos altamente onerados.

Em 1992 o *Dollar Cost-Averaging* – DCA realizou uma investigação de preços aplicados em produtos adquiridos pelas mulheres, emitindo relatório conclusivo com abruptos dados de valores elevados que o nomeou de *Gypped by Gender* – Enganado pelo gênero. Os dados demonstraram que mulheres pagam mais do que homens em revendedoras de carros, lavanderia e cabeleireiros.¹¹¹

O termo *tax pink* ganhou destaque a partir do ano de 2014 e 2015, com um movimento instituído pela francesa Georgette Sand, que se utilizou da expressão para pedir que tolhesse os atos de cobrança exagerada pelos produtos para mulher, porém, a maior repercussão ocorreu no ano de 2015 quando o departamento dos consumidores da cidade de Nova York divulgou uma série de estudos demonstrando que os produtos femininos chegavam a custar 7% a mais do que os produtos masculinos da mesma categoria.¹¹²

¹⁰⁹BRASIL. **Supremo Tribunal Federal - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - RE 784439**. Disponível em > <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4495933>

¹¹⁰ STF - **A lista de incidência do ISS é taxativa, mas extensiva a atividades inerentes às previstas na lei**. Disponível em > <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=448300&ori=1>

¹¹¹ BLASIO, Bill; MENIN, Julie. **From Cadle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer**. New York: New York City Department of Consumer Affairs, 2015, p. 15. Disponível em: <https://www1.nyc.gov/assets/dca/downloads/pdf/partners/Study-of-Gender-Pricing-in-NYC.pdf>. Acesso

¹¹² YAZUCIOGLU, Alara Efsun. *Pink tax and the law: discriminating against women consumers*. Nova York: 2018. Disponível em > <https://www.routledge.com/Pink-Tax-and-the-Law-Discriminating-Against-Women-Consumers/Yazicioglu/p/book/9780367606954#>

O *Pink Tax* ou "imposto rosa" é a expressão utilizada para denotar o aumento de preço em certos produtos direcionados às mulheres. Comumente, em decorrência de uma simples coloração rosa de um produto ou a inclusão de especificações que o associe ao público feminino resulta em um custo mais elevado em comparação com produtos idênticos ou semelhantes que são considerados neutros ou com características masculinas.¹¹³

No curso da história, a figura da mulher sempre esteve abaixo da figura masculina, muito por conta da figura do patriarcado que coloca o homem como centro do poder e das relações. Nesse sentido, embora tenha ocorrido uma série de avanços sociais que possibilitaram a mulher ocupar espaços de poder e participar ativamente dos avanços sociais, ainda existem muitos aspectos que permanecem explicitamente favorecendo a figura do homem e desfavorecendo a mulher, a exemplo, na tributação de produtos que são considerados essenciais.

Foi a partir dessa disparidade que surgiram uma série de movimentos sociais visando a busca por uma sociedade justa e igualitária, como os movimentos feministas. É nesse contexto que surgiu a denominada taxa rosa, que se trata de um movimento feminista que visa reivindicar a alta tributação de produtos femininos.

Eis que a oneração desacerbada de produtos femininos se apresenta como uma verdadeira extrafiscalidade, nessa acepção, extrafiscalidade como um mecanismo que não almeja somente custear o Estado, mas também (des)estimular o consumo de determinados produtos.

Portanto, a tributação demasiada sobre produtos femininos representa a diminuição do poder de compra, ao mesmo tempo em que promove a desigualdade de gênero, mas não se resume somente isso, pois não se trata apenas de uma questão econômica, mas também de uma questão de justiça fiscal e igualdade gênero, fazendo valer a máxima aplicação dos pilares norteadores dos artigos 3º da CF/88.

O fenômeno da *tax pink* tem gerado demasiado destaque no preço dos produtos aqui no Brasil. Em pesquisa baseada na técnica de *pricing* - comparativo de preços de artigos semelhantes, realizada pela Escola Superior de Propaganda e Marketing – ESPM, chegou a conclusão que produtos que são específicos para as mulheres chegam a custar 12,3% mais caros do que os produtos para homens ou os produtos que são para ambos os gêneros.¹¹⁴

¹¹³ LUCCA, Livia Maria; Maria Clara de Neto Sales Oliveira. Pink TAX no Brasil: Investigações Preliminares. Disponível em > <https://periodicos.pucminas.br/index.php/virtuajus/article/view/28010/19369>

¹¹⁴ MARIANO, Fábio. Taxa Rosa. ESPM, 2018., p. 11 Disponível em: <https://www.poder360.com.br/wp-content/uploads/2018/07/TAXA-ROSA-GENERO-1.pdf>. Acesso em:

Nesse compasso, a alta tributação de produtos femininos considerados essenciais acaba por onerar excessivamente a mulher, que diante da necessidade de consumo desses produtos indispensáveis ao seu mantimento e cuidados se vê obrigada a arcar com esses custos.

Esse cenário representa um verdadeiro desrespeito a capacidade contributiva. De acordo com pesquisas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, no ano de 2019 o salário pago a mulher foi 28,7% menor do que o salário pago aos homens, ainda que realizando as mesmas funções.¹¹⁵ Isso mostra que além de ganhar menos, a mulher acaba pagando mais tributos do que o homem.

O comércio de cosméticos no Brasil é cada vez mais crescente, e o principal público a usufruir desses produtos é a mulher. O Brasil ocupa o terceiro lugar no ranking de países com maiores gastos com cosméticos no mundo.¹¹⁶ A busca pelos padrões sociais de beleza é sempre constante, seja por exigência dos espaços sociais como o trabalho, ou seja, para atender aos próprios gostos e satisfação própria.

Criou-se um estereótipo de que a figura feminina precisa estar sempre produzida para atingir os padrões de beleza que se criou sobre ela, tornando a mulher uma aliada dos produtos como maquiagens, batons e procedimentos estéticos.

Embora a maquiagem e cosméticos voltados a estética feminina não estejam classificados como produtos essenciais, a análise sobre a tributação destes se faz pertinente para demonstrar que, independentemente da essencialidade do produto, os bens adquiridos pela mulher seja por vaidade ou por necessidade, possuem demasiada carga tributária em relação a produtos estéticos para homens.

De acordo com dados catalogados pela Federação do Comércio do Estado de São Paulo - Fecomércio, no ano de 2016, do valor pago por maquiagem produzida nacionalmente, 51,41% era tributação.¹¹⁷

Em pesquisas realizadas pela ESPM, referenciado alhures, mostra que na categoria de produtos de higiene e cuidados pessoais, entre eles itens como desodorante, xampu, sabonete e lâmina

¹¹⁵ Homens ganharam quase 30% a mais que as mulheres em 2019. Agência de Notícias – IBGE, [S. l.], 06 mai. 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencianoticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/27598-homens-ganharam-quase-30-a-mais-que-as-mulheres-em-2019>. Acesso em:

¹¹⁶ SEBRAE - <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/mercado-de-cosmeticos-do-brasil-e-um-dos-maiores-do-mundo,36578d4d928d0810VgnVCM10000d701210aRCRD#:~:text=Dados%20colhidos%20em%202021%20a pontam,%C3%A1rea%20traz%20oportunidades%20ao%20empreendedor>.

¹¹⁷ Fecomércio - Disponível em: <https://fecomercio-es.com.br/?694/noticia/lista-mostra-imposto-embutido-nos-principais-presentes-para-maes>

de depilar, de 32 produtos analisado, 11 apresentaram incidência da taxa rosa, e somente dois 2 produtos apresentam aumentos desproporcional para o homem, e os demais apresentam-se em mesma equiparação.¹¹⁸

Os dados obtidos nessa análise são expressivos em demonstrar que a tributação de produtos femininos no Brasil contribui para desigualdade de gênero e de classe. Primeiro que, é comprovadamente por dados catalogados pela ONU e OIT no ano de 2022, que mulheres ganham cerca de 20% a menos que os homens¹¹⁹, logo, seu poder de compra é diminuto.

Dito isso, é relevante frisar que a *tax pink* representa um fenômeno que denota o um caráter retrógrado da tributação, que conseqüentemente reflete a um desrespeito ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, ao passo em que se mostra totalmente desacerbado e impede a capacidade de aquisição de produtos pelo essências pela mulher.

3.3 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS LIGADOS À FIGURA FEMININA E SUA TRIBUTAÇÃO

A seletividade, como afirmado ao tratar sobre o IPI, é função extrafiscal em que possui como consequência a aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com o objeto da tributação, se mais essencial, aplica-se alíquotas menores, se supérfluo, aplica-se alíquotas maior, servindo como mecanismo propulsor de justiça tributária.

A essencialidade é um dos principais fatores característicos que são ponderados para se estabelecer o percentual da alíquota de um determinado tributo. Eis que, a aplicação de alíquota seletiva visa precipuamente o respeito à capacidade contributiva, haja vista que permitirá ao cidadão ter acesso a produtos essenciais no seu dia a dia sem ter que pagar uma exorbitante quantia para ter acesso a esses produtos.

¹¹⁸ Ibidem. MARIANO. p.16.

¹¹⁹ Organização das Nações Unidas – Brasil. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/199919-relat%C3%B3rio-da-oit-aponta-que-mulheres-recebem-20-menos-do-que-homens>

Para tanto, são considerados como essenciais os bens de primeira necessidade, assim considerados aqueles que todos precisam, mas necessariamente que são os únicos produtos ao alcance daqueles que se mantêm no nível mínimo de subsistência.¹²⁰

Em outros termos, é reconhecer que aquele produto está ligado ao mínimo existencial para que o indivíduo consiga alcançar o usufruto de seus direitos fundamentais, e por este motivo o critério de averiguação da essencialidade tem como parâmetro a certificação da proximidade do bem com o mínimo existencial do indivíduo e aptidão a lhe garantir a dignidade da pessoa humana. Em outras palavras, quanto mais essencial o bem ou serviço, menor será sua alíquota e vice-versa.¹²¹

Dessa forma, se faz imprescindível o conceito estabelecido por Aliomar Baleeiro:

As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal.¹²²

Em uma análise comparativa, cada indivíduo possui necessidades distintas, desde as necessidades da criança, que são inerentes a sua condição de fragilidade e exigem um cuidado mais específico, ao idoso, que de mesma maneira precisa de outras cautelas. É necessário perfazer tal distinção para demonstrar que pela diferença de gênero biológico,¹²³ quer seja um homem, quer seja mulher, as necessidades mudam, e como consequência, tem-se um mercado de consumo dividido, em que produtos com a mesma finalidade são produzidos para uso específico de um dos gêneros, a exemplo, absorventes para a figura feminina e gel de barbear para o homem.

A necessidade de se aplicar alíquotas baseadas na seletividade aos produtos é justamente para garantir que homens e mulheres, que consomem os mesmos produtos sejam tributados de maneira minimamente similares, pois os produtos femininos, principalmente aqueles relacionados a fisiologia como absorvente menstrual, coletor menstrual e anticoncepcionais, lâmina de depilar, sabonete íntimo ou produtos ligados a tarefas realizadas predominantemente

¹²⁰ VALLE, M. D. T. O princípio da seletividade do IPI. Revista do Instituto do Direito Brasileiro, Lisboa, v. 2, n. 9, 2013. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb>.

¹²¹ FERNANDES, Sabrina da Silva. Diálogos entre direito e gênero: a essencialidade tributária e o uso de bens de higiene pessoal e cuidado na formação da identidade da mulher. Disponível em > <https://periodicos.pucminas.br/index.php/virtuajus/article/view/27085/18617>

¹²² BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 491.

¹²³ Ao se referir a gênero não se quer abranger discussões voltadas para a orientação sexual, mas tão somente em relação à fisiologia natural do corpo humano, o corpo masculino e o corpo feminino.

por mulheres como fraldas, talco para bebês, lenço umedecido, creme para assaduras, são altamente tributados, mesmo sendo considerados essenciais para a rotina da mulher, o que do lado inverso, na figura masculina não possui uma alta tributação, ocasionando a chegada de produtos por vezes idênticos, mas com preços totalmente destoantes ao comércio.¹²⁴

Levando em conta que a seletividade nada mais é do que uma homenagem ao princípio da capacidade contributiva, e que essa seletividade se dá a partir da essencialidade do produto, assim entendida, a sua usabilidade por toda a população, significa que, os produtos consumidos majoritariamente pela mulher, em regra, deveriam possuir alíquotas menores, gerando preços mais acessíveis.

3.3.1 A tributação do absorvente menstrual

Por ser o Brasil um país que tem a dignidade da pessoa humana como um de seus pilares, não existe norma expressa que caracterize discriminação entre os sexos, se fazendo necessário uma análise pormenorizada de dados e informações que estão distribuídas nas mais variadas legislações e disposições governamentais que taram sobre alíquotas dos produtos. Tanto que, para realização de qualquer atividade comparativa, é preciso uma colheita de dados que não necessariamente estarão na mesma base, e só a partir de buscadores específicos se consegue identificar onde as discriminações se encontram.

Diante desse aspecto, é possível, em tese, presumir que sob um olhar atecnico do consumidor quase se torna impossível de identificar, salvo naqueles casos em que a diferença de preços se mostra latente. Entretanto, basta um pouco mais de atenção que até mesmo o consumidor desatento perceberá as diferenças de valores.

A diferença nos altos preços não diz respeito somente a produtos essenciais, mas de certa maneira, todos os produtos direcionados ao público feminino são comumente mais caros do que os produtos masculinos que se enquadrem na mesma tipificação. São os normativos de gênero presentes nos produtos que os tornam mais caro, por exemplo, a partir de uma moldura pré-determinada de atributos, imagina-se que os produtos cor de rosa serão adquiridos por mulheres,

¹²⁴ Ibidem. MENEZES, 2020.

e de igual modo, pode se notar a partir da utilidade do produto adquirido a qual público ele atende.¹²⁵

Por outro lado, se tratando de produtos de uso fisiológico exclusivamente feminino, como absorventes, menstrual, tampões, sutiã e coletor menstrual, se torna impossível realizar análise comparativa com produtos masculinos. No entanto, são produtos indispensáveis ao cuidado e higiene da mulher que se torna impossível não sentir o peso ocasionado pela tributação. Se considerados essenciais, a consequência deveria ser alíquotas diminutas para que maior parte da população feminina possa ter acesso a esses produtos, ocorre que, ainda que desempenhem função única, não são todos os produtos que recebem titulação de essencialidade.

Uma das maiores discussões no âmbito da tributação de produtos essenciais diz respeito à tributação dos absorventes menstrual.

Os absorventes são considerados como item de rotina indispensáveis ao dia a dia da mulher, muito por esse motivo que tem se aumentado as discussões voltadas para a necessidade desse utensílio ser distribuído aos necessitados e ao que possuem condições de pagar, que chegue às prateleiras com preços mais acessíveis.

Em estudos e pesquisas denominado de "Pobreza Menstrual no Brasil: desigualdade e violações de direitos",¹²⁶ realizado pelo Fundo de População das Nações Unidas- UNFPA, juntamente com o Fundo das Nações Unidas para a Infância – UNICEF, obteve como resultado uma série de dados que comprovam de maneira cabal que são diversos fatores que influenciam no desenvolvimento da mulher, em que recebe influência principalmente nos aspectos voltados para saneamento básico na idade em que se vive o período do primeiro ciclo menstrual, a chamada menarca.

A pesquisa realizada obteve dados que, a média de idade em que as meninas iniciam seu ciclo menstrual é ente de 13 a 17 anos, sendo quase 90% dessas adolescentes tendo essa primeira experiência entre 11 e 15 anos de idade, obtendo a conclusão que o início da menarca se dará no período em que essas adolescentes estão nas escolas.

¹²⁵ GERCHMANN, Suzana Rahde. Além da etiqueta: análise da pink tax pela teoria de Judith Butler. 2020, p. 60. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Nova de Lisboa, Portugal. Disponível em: https://run.unl.pt/bitstream/10362/132400/1/Gerchmann_2020.pdf.

¹²⁶ POBREZA MENSTRUAL NO BRASIL DESIGUALDADES E VIOLAÇÕES DE DIREITOS – UNICEF/ONU. Disponível em https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maio2021.pdf

A preocupação da discussão se dar justamente em um período da vida escolar se concentra no fato de que, o ambiente escolar pode vir a ser um dos propulsores da pobreza menstrual, conforme pesquisa que indica um alarmante número de escolas que não possuem banheiros em condições de uso, ou que tenham papel higiênico, item essencial e indispensável:

“Cerca de 321 mil alunas, 3,0% do total de meninas estudantes brasileiras, estudam em escolas que não possuem banheiro em condições de uso, dentre as quais, 121 mil meninas estão no Nordeste, ou seja, 37,8% do total de meninas que estudam em escolas sem banheiro. [...] Ou Estima-se que no Brasil 1,24 milhão de meninas, 11,6% do total de alunas, não tenham a sua disposição papel higiênico nos banheiros das escolas em que estudam.”

Como se pode ver, o desencadeamento da pobreza menstrual vai além da tributação do consumo, trata-se de uma questão de saúde pública, o que seria suficiente para o alerta as maneiras de promoção ao acesso ao produto essencial, e é nesse aspecto que se entra o papel da tributação, que se mostra mais um vetor.

Embora a alíquota do IPI para o absorvente seja zerada, os absorventes ainda estão sujeitos a uma tributação de 27,25%,¹²⁷ tanto que, a alíquota do IPI zerada não é suficiente para se obter a justiça fiscal, uma vez que, o Brasil é considerado um dos países em escala global que mais tributam absorventes e o ônus dessa a atitude recai sobre um único indivíduo, a mulher.¹²⁸

De acordo com dados extraídos da Receita Federal, confirma o mesmo percentual demonstrado anteriormente, incidindo sobre os absorventes uma carga tributária de 27,5%, que se divide em, cerca de 18% de ICMS, 1,65% PIS e 7,60% da COFINS.¹²⁹

Nesse cenário, ainda há esperança de que algum efeito positivo possa alcançar a mulher. Nos últimos dois anos houve a aprovação da Lei nº 14.214, de 6 de outubro de 2021, que Institui o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual, prevendo a distribuição de absorventes

¹²⁷ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADES DE GÊNERO E RAÇA: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina P. 113. Disponível em: em:

https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/53343/4/Disserta%3%a7%3%a3o_Luiza%20Machado%20de%20Oliveira%20Menezes_TRIBUTA%3%87%3%83O%20E%20DESIGUALDADES%20DE%20G%3%8aNERO%20E%20RA%3%87A.pdf

¹²⁸ 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.ghtml>. Acesso em:

¹²⁹ Reforma tributária e desigualdade de gênero: contextualização e propostas. Disponível em: <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2020/12/reforma-e-gecc82nero-final-2.pdf?x65737>

a estudantes de baixa renda, e mulheres em situação de vulnerabilidade e privadas de liberdade.¹³⁰

Dessa maneira, a tributação dos absorventes mostra-se como um verdadeiro empecilho para o combate a desigualdade de gênero na tributação do consumo, ao passo em que, sua alta tributação tem repercutido em violação a capacidade contributiva e o mínimo existencial

3.3.2 Tributação dos métodos contraceptivos

Nos mais diversos cenários da história a mulher não podia assumir o controle de suas próprias decisões, ou até mesmo sobre o seu próprio corpo, estando totalmente subordinada aos desejos do seu marido e dedicada ao serviço doméstico, tanto que, durante muitas décadas a mulher foi impedida de votar por ser considerada sem intelecto e deveria ficar restrita ao lar e a criação dos filhos¹³¹.

Nessa discussão, é certo que uma das maiores conquistas femininas foi o espaço de não somente participar das eleições votando, mas também ser votada e eleita. De acordo com dados catalogados pelo IBGE¹³², cerca de 43,8% da força de trabalho é feminina, e representa 65% da população brasileira.

Assim, foi uma longa jornada para que a mulher pudesse assumir uma postura de independência na sociedade, e assumir o controle de suas próprias decisões. Já atualmente, a mulher usufrui de toda sua liberdade conquistada no curso de muitas décadas, mas ainda está limitada a fatores adstritos a sua vontade.

Discute-se constantemente perante os plenários das cortes superiores o controle sobre o corpo feminino, tendo como exemplo, o recente julgamento ocorrido no dia 22/09/2023 acerca da legalização do aborto até 12ª semana de gestação, em que se pôde presenciar uma discussão

¹³⁰ Comissão aprova projeto que cria programa de universalização do acesso a absorventes higiênicos. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2021/lei-14214-6-outubro-2021-791824-norma-pl.html>

¹³¹ CF/88. Política Nacional de Atenção Integral à Saúde da Mulher: princípios e diretrizes. Disponível em: [pfile:///C:/Users/simon/Documents/toax%20woman%20grupo%20de%20estudos/politica_nac_atencao_mulher%20\(1\)%20\(2\).pdf](pfile:///C:/Users/simon/Documents/toax%20woman%20grupo%20de%20estudos/politica_nac_atencao_mulher%20(1)%20(2).pdf). Acesso em 11 de out 2020

¹³² Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE - Disponível em: <https://censo2020.ibge.gov.br/2012-agencia-de-noticias/noticias/23924-diferenca-caiem-sete-anos-mas-mulheres-ainda-ganham-20-5-menos-que-homens.html>. Acesso em:

voltada não somente para o direito a vida, mas também de uma possibilidade de sanar o debate quanto ao controle da mulher sobre o seu corpo.

Como se nota a partir disso, em diversos aspectos ainda ocorre a tutela indireta do corpo feminino pelo Estado, sem que seja questionado até onde o Estado pode atuar, quer direta ou indiretamente sobre o corpo e poder de escolha da mulher.

O uso de métodos contraceptivos são propriamente vetores de gestação indesejada, prevenção de doenças e até mesmo controle hormonal para fins estéticos, todavia, ter acesso a esses medicamentos têm representado um alto custo para o bolso da mulher brasileira, sobremaneira que, a carga tributária sobre esses medicamentos representa um vetor de acesso ao produto considerado essencial, se mostrando uma maneira do ente público manter o controle sobre o poder de escolha da mulher, haja vista que, através da função extrafiscal da tributação pode haver majoração ou redução dos percentuais de consumo, e ao estabelecer alíquotas altíssimas, é inegavelmente uma função extrafiscal apta a inibir o consumo desses produtos.

A pílula anticoncepcional foi criada no ano de 1960, significando um marco na emancipação sexual feminina e científica, passando a ser comercializada no Brasil a partir do ano de 1962.¹³³

Diferentemente dos absorventes que são únicos e não possui um produto direcionado ao público masculino com a mesma função para que possa compararmos a diferença de valores, nos métodos contraceptivos é ao inverso, a diferença entre um produto que atende o público feminino e o que atende o masculino são totalmente disparatárias, ainda que funcionalmente tenha a mesma finalidade.

No viés prático da tributação, levando em conta os estudos realizados por Marília Menezes, referenciada alhures, levando em conta a legislação de ICMS do Estado de Minas Gerais, os preservativos comprados em farmácias por pessoa física são imunes ao ICMS e são tributados pela alíquota do PIS/COFINS, chegam ao comércio com uma alíquota de 9,25%. Outro produto masculino analisado foi o citrato de sildenafila, popular pela sua marca “Viagra”, chega ao comércio isento do PIS/COFINS e pode chegar a uma tributação de 18% referente ao ICMS.

Doutro lado da pesquisa, o tratamento dado aos produtos de uso feminino não chega nem perto do tratamento dado aos produtos masculinos. Produtos como pílulas anticoncepcionais e o

¹³³ LOYOLA, Maria Andréa. Cinquenta anos de anticoncepção hormonal: a mulher e a pílula. Disponível em <http://comciencia.scielo.br/pdf/cci/n119/a10n119.pdf>. Acesso em

dispositivo intrauterino hormonal (DIU de progesterona)¹³⁴ que não é fornecido pelo SUS, e outros cadastrados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM 3006.60.00, chegam ao comércio com uma alíquota de até 30%, distribuída em, 12% referente a PIS/COFINS e 18% referente a ICMS,¹³⁵ denotando uma exacerbada tributação que ocasiona maior onerosidade aos produtos voltados ao público feminino.

Destarte, a tributação de produtos ligados aos meios contraceptivos de ambos os sexos é totalmente distinta, se mostrando como um propulsor da desigualdade de gênero e que a atuação estatal tende a privilegiar a figura do homem, ao passo em que, se tratando dos tributos acima analisados, os produtos masculinos são alcançados os benefícios fiscais que os isenta das contribuições, enquanto os produtos femininos não recebem qualquer tratamento privilegiado.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA DESIGUALDADE DE GÊNERO A PARTIR DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE PRODUTOS LIGADOS A MULHER

O direito tributário em seu viés pessoal, como aquele que alcança a todos, direta e indiretamente, mostra-se capaz de atuar com a instrumento de promoção da equidade entre homens e mulheres, fazendo valer os princípios que o regem, ao mesmo tempo em que mantém a soberania do ente estatal.

O sistema tributário constante no CTN desde sua constituição, e posterior recepção com o advento da CF/88, possui disposições que são capazes de fazer vigorar o seu intuito precípua de estabelecer normas gerais sobre direito tributário, possibilitando legalidade no exercício da competência de tributar do poder público, lado outro, fornecendo segurança ao contribuinte contra qualquer arbitrariedade no exercício de poder de tributar.

Na teoria, esse é o sistema tributário estruturado, na prática é outro, pois os conceitos são ignorados e por vezes os seus princípios não são aplicados. De acordo com estudos realizados Observatório de Equidade, órgão que compõe o Conselho de Desenvolvimento Econômico e

¹³⁴ O dado considerado em exposição levou em conta somente o DIU progesterona, que é o mais acessível no mercado, mas se tratando do DIU de cobre, a alíquota conclusiva da pesquisadora chegou ao total 32,45% de tributação.

¹³⁵ Ibidem. MENEZES. p. 117

Social - CONDES, o sistema tributário brasileiro, possui fortes contribuições para a perpetuação das desigualdades sociais, elencando cinco principais motivos para essa conclusão: (I) o sistema tributário é regressivo e a carga é mal distribuída; (II) o retorno social é baixo em relação à carga tributária; (III) a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego; (IV) o pacto federativo é inadequado em relação às suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades; (V) Há ausência de cidadania tributária.¹³⁶

Os impostos analisados neste trabalho fazem parte do sistema regressivo de tributação, que para Gustavo Buzatto e Miquerlam Cavalcante, se dá normalmente pela opção de tributação que se concentra precipuamente sobre o consumo, através do que se possibilita a translação do encargo econômico-financeiro da tributação aos consumidores finais dos produtos e serviços consumidos dos verdadeiros contribuintes.¹³⁷

Nesse compasso, pode-se afirmar que a tributação indireta, que é a aplicada sobre os impostos incidentes sobre o consumo, acaba pôr em alguns casos onerar demasiadamente pessoas que não detêm capacidade econômica para arcar com a incidência tributária. Esse cenário é característico de violação da capacidade contributiva, pois tem-se diante da tributação um cenário de injustiça fiscal, já que, não depende da condição financeira do indivíduo, ele arcará com a carga tributária.

Se a tributação regressiva do consumo representa tamanho prejuízo por onerar um único indivíduo sem medir sua capacidade contributiva, a mulher encontra-se mais uma vez sob a mira da atividade tributária, pois em primeira vista, os produtos majoritariamente consumidos pelo sexo feminino são altamente tributados, chegando a ter suas alíquotas a maior do que aquelas que são aplicadas para produtos masculinos, e em segunda vista, pela sistemática da regressividade, caberá somente a ela, consumidora final da escala de consumo arcar com a tributação em sua integralidade.

Como defendido nos capítulos anteriores, o princípio da capacidade contributiva impera sobre a máxima de que a incidência do imposto não deve impedir a subsistência do indivíduo, e como se pode ver, a tributação do consumo de maneira regressiva não respeita esse limite, uma vez

¹³⁶ **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional Relatório de Observação nº 1.** p. 9.

Disponível

em:https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf. Acessado em:

¹³⁷ BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. Revista Direito Tributário Atual nº 52. ano 40. p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022 em: file:///C:/Users/aa601/Downloads/2136-Texto%20do%20artigo-6935-1-10-20221201.pdf

que, coloca o baixa renda e classe alta sobre um mesmo parâmetro de tributação, que terá como consequência final, um contribuinte que não terá condições de se manter, enquanto o outro vai continuar seu patamar de vida sem qualquer dificuldade.

A realidade é que o sistema tributário precisa respeitar a equidade, reconhecendo que a sociedade brasileira não é igualitária e possui demasiados índices de desigualdade social, se fazendo preciso realizar ajustes na moldura tributária atual para aniquilar esse desequilíbrio.

A tributação do consumo de produtos majoritariamente adquiridos pela mulher em razão de tarefas cotidianas como exercício da maternidade ou função, e nos produtos de higiene pessoal, se caracteriza injustiça fiscal e desigualdade de gênero, ao passo em que, os produtos considerados essenciais, deveria em regra serem alcançados pela seletividade da tributação, e no campo da tributação ocorre justamente o efeito inverso, eles são tributados como se supérfluo fosse.

A tributação desigual sobre produtos ligados às mulheres perpetua estereótipos de gênero, reforçando a ideia de que as despesas relacionadas à beleza e cuidados pessoais são supérfluas e, portanto, podem ser tributadas mais pesadamente. O que não faz qualquer sentido, haja vista que, comprovadamente, a mulher ganha menos do que o homem, sendo a renda das mulheres corresponde a 78,7% da renda dos homens¹³⁸, ainda que realizem a mesma função, e se o respeito às garantias inerentes a dignidade da pessoa humana salvaguardadas no art. 5º, da CF/88 e de todos os tratados de direitos humanos que o Brasil é signatário, a tributação desse produtos não podem inviabilizar aquela que ganha menos de ter acesso aos produtos ligados a sua realização e satisfação própria.

A partir das informações constituídas acima, não é porque o produto não se caracteriza como essencial que surge para o fisco o poder de tributar desacerto. A função da essencialidade é indicar que um determinado produto atende a parcela maior da população e são indispensáveis no dia a dia, de maneira que, o inverso dessa hipótese não é permissivo para tributação em níveis inalcançáveis, pois estaria se desrespeitando a capacidade contributiva e a vedação ao tributo com efeito confiscatório.

No capítulo anterior tocante a tributação de produtos essenciais a mulher como métodos contraceptivos e absorventes, levando em conta dados obtidos em pesquisa científica e de

¹³⁸MELO, Luciana Grassano; Saraiva, Ana Pontes; Godoi, Marciano Seabra (orgs.). **Política Fiscal e Gênero. Belo Horizonte**: Letramento, 2020.

campo, concluiu-se que para esses produtos a tributação gira em torno dos 27% a 32%¹³⁹. Ao estabelecer alíquotas insuportáveis a produtos considerados indispensáveis, o governo está tributando de maneira demasiada o acesso e promoção à saúde. Não por acaso, o alto custo de produtos como absorvente é um dos propulsores da pobreza menstrual no Brasil, pois quando esses produtos chegam ao mercado de consumo, as mulheres podem não ter condições de adquiri-lo, o que pode resultar em consequências negativas para a saúde, higiene e autoestima. Muito embora a realidade feminina pós século XX e todas as revoluções sociais tenham influenciado significativamente em melhora, é cediço que as mulheres ainda estão em posição de subjugamento para com os homens, e a aplicação errônea dos mecanismos de tributação é um dos motivos de tamanha desigualdade.¹⁴⁰

Em suma, o direito tributário é composto por um arcabouço normativo que possui regras hábeis a regulamentar a relação jurídico-tributária, inclusive, tendo parte de suas disposições na própria Carta Magna, o que lhe confere maior status de legalidade. Infere-se que, mesmo sendo tão completo, não é suficiente para aplicação de uma tributação justa e capaz de alcançar ambos os gêneros de maneira equivalente, muito possivelmente pelo fato de necessitar de uma atuação mais efetiva do poder público na fiscalização e aplicação das leis tributárias, ao passo em que, se espera que as modificações em curso perante o Senado federal sejam hábeis a modificar o cenário de injustiça fiscal se tem se penetrado.

4.1 A SELETIVIDADE DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO FRENTE AOS OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

A constituição Federal estabelece em seu art. 3º os fundamentos da República Federativa do Brasil, que são ideais postos para o avanço em busca de uma sociedade, (I) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (II) garantir o desenvolvimento nacional; (III) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (IV) promover o bem

¹³⁹ Ibidem. MENEZES, pp. 113, 117.

¹⁴⁰ SILVA, Amanda Ramalho Arruda. TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE DE GÊNERO: o direito tributário como instrumento de promoção da equidade entre homens e mulheres 2022. p. 10. Disponível em: <https://www.repositorio.ufal.br/jspui/bitstream/123456789/11052/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20e%20desigualdade%20de%20g%C3%AAnero%20-%20o%20direito%20tribut%C3%A1rio%20como%20instrumento%20de.pdf>

de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Dos citados objetivos, interessa a maior análise o desenvolvimento social e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, e promover o bem de todos sem qualquer forma de discriminação, que em alguma medida foram abordados ainda que discretamente nesse trabalho.

A atividade arrecadatória da tributação é vista como atividade essencial ao funcionamento do governo,¹⁴¹ além de possuir finalidade política econômica e social, está adstrita aos objetivos da República¹⁴² que em sua completude remete ao ideal de paz social, o que será alcançado somente com o equilíbrio e cumprimento desses objetivos.

Em consonância ao artigo 3º, pode-se afirmar que a Constituição Federal em sua representação da República brasileira, coíbe toda e qualquer forma de diferença de tratamento entre homens e mulheres. Nesse sentido, o art. 3º ganha maior relevância e força quando somado ao art. 5º, inciso I, que consagra o princípio da igualdade.¹⁴³

A seletividades de gênero na tributação viola o princípio da igualdade, além de contribuir para a perpetuação das desigualdades sociais, indo de encontro a promoção do bem de todos sem qualquer distinção, sobremaneira que, a tributação quando aplicada de forma seletiva em relação ao gênero, apresenta um drástico impacto sobre as mulheres e seu poder de compra.

Apesar da constituição garantir a erradicação da discriminação pelo sexo como um de seus objetivos (artigo 3º, inciso IV), bem como decretar que homens e mulheres têm direitos iguais, na prática não ocorre dessa maneira, principalmente em relação a tributação e mercado de trabalho.¹⁴⁴

Uma sociedade justa, livre e solidária se perfaz a partir da participação da sociedade como um todo, a começar pela sociedade política e governamental. São os gestores públicos quem detém

¹⁴¹ Oliveira, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. 2012 ed. Fórum.

¹⁴² VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 07/11/2023.

¹⁴³ TORRES, Heleno Taveira. **Desigualdade de Gênero e a Tributação da Mulher Prejudicam Desenvolvimento**. Revista Consultor Jurídico. São Paulo, 2019. Disponível em: . Acesso em: 30 de julho de 2021, p. 1.

¹⁴⁴ KHAN, Ahmad Saeed; LIMA, Patrícia Verônica Pinheiro Sales; ROCHA, Leonardo Andrade; SOUSA, Marina Rocha de. Distribuição espacial da desigualdade de gênero no Brasil. Revista Internacional Interdisciplinar, Florianópolis, v. 12, 2015, n. 1, p. 292. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5156828>

o poder de propor novas leis, reformas e políticas públicas. Nessa senda, tornar uma sociedade mais igualitária depende muito mais do poder público do que propriamente dos cidadãos.

A realidade que paira sobre a mulher na atualidade, embora tenha ocorrido grandes modificações no curso do tempo, ainda coexiste com esses novos comportamentos, uma série de ideias retrógradas que marca a maneira como vive e que toma suas decisões. Os parâmetros de seletismo entre o gênero sexual está intrinsecamente voltada para a construção social da figura da mulher, exige sempre que as mulheres sejam migas, cuidadosas e responsáveis, ao mesmo tempo em que, são ensinadas desde cedo a cozinhar, saiba limpar a casa e desejam a maternidade¹⁴⁵. Quebrar esses tabus sociais demanda tempo, pois não estão equânimes com os objetivos da República, já que, aplicar tratamento distinto para cidadão em mesma situação social e econômica não se mostra como um pilar que contribui para uma sociedade justa e igualitária.

Não se mostra justa uma sociedade em que, para a mulher conseguir usar um absorvente tenha que deixar de comprar seu alimento, bem como, não se mostra justa e igualitária chegar a farmácia e perceber que a lâmina de depilar azul é mais barata do que a rosa, só pela distinção da cor. Acontece que, esse é o cenário enfrentado pela maior parte da sociedade, já que elas representam cerca de 51,1% da população brasileira.¹⁴⁶

Como se poderia afirmar que os objetivos da República Federativa do Brasil são efetivos e fazem diferença na vida do brasileiro se a pessoa que recebe menos salário está pagando mais para ter o mínimo existencial. É contraditório olhar na constituição uma disposição e na realidade acontecer outra. Não existe avanço social se a sociedade não está em pé de igualdade, e infelizmente a tributação no Brasil não possibilita que esses parâmetros sejam alcançados, haja vista que, o que realmente tem importado para o poder público é arrecadação do dinheiro para manutenção dos cofres públicos, tanto que, na tributação do consumo com suas tributações regressivas, independe de quem esteja pagando, o importante é que haja arrecadação.

Somente será possível alcançar uma sociedade livre, justa e igualitária a partir da criação de políticas públicas que visem inversão do cenário da tributação atual, ou esperar que as modificações a serem estabelecidas pela reforma tributária possam contribuir para o alcance

¹⁴⁵ BIROLI, Flávia; MIGUEL, Luis Felipe. **Feminismo e política: uma introdução**. 1. ed. São Paulo: Editora Boitempo, 2014, p. 92

¹⁴⁶ IBGE EDUCA – **Quantidade de Homens e Mulheres**. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18320-quantidade-de-homens-e-mulheres.html>.

desses objetivos e que independentemente do gênero, possam desfrutar de seus direitos e contribuir de forma equitativa para o bem-estar coletivo

5 CONCLUSÃO

A tributação é mecanismo legítimo para se promover a arrecadação das receitas públicas que movem a engrenagem da máquina pública, ao mesmo tempo em que, a figura estatal representada nas três esferas de governo exerce sua soberania sobre os povos.

Embora a tributação possua essa vestimenta normativa de ato plenamente legal, respeitoso e ponderado para com a sociedade, não é sempre assim que ocorre, haja vista que por vezes o próprio Estado não respeita os limites de sua competência tributária e acaba sobrepondo o seu poderio a capacidade contributiva do cidadão.

Não raras vezes, o uso da atividade arrecadatória tem se mostrado como instrumento de injustiça fiscal, onerando demasiadamente contribuintes que não possuem a capacidade contributiva para arcar com uma desacerbada carga tributária.

É sobre esse prisma que o sistema tributário tem se mostrado por vezes injusto e propulsor de desigualdades sociais, principalmente se analisada a tributação do meio que mais arrecada: o consumo. É justamente nessa área da tributação que se encontra o problema objeto de investigação desse trabalho.

A partir dos dados obtidos nessa pesquisa, a tributação de produtos de uso próprio da mulher, seja aqueles essenciais ou supérfluos, são comprovadamente mais onerados do que os produtos de mesma categoria para os homens.

Tratando daqueles produtos ligados a fisiologia feminina que, erroneamente, não são considerados essenciais, como absorventes, coletor menstrual, tampões e métodos contraceptivos, chegam ao mercado de consumo com um elevado custo, que dificulta a aquisição desses produtos indispensáveis, principalmente para população mais carente do país, chegando a ser 27% à 32% do seu valor somente de tributação.

Assim, certo é concluir que a tributação do consumo de produtos ligados a figura feminina possui vasta contribuição para a promoção da desigualdade de gênero. Mesmo o sistema jurídico brasileiro possuindo uma série de normas protetivas e uma Constituição que assegura como objetivo da República a construção de uma sociedade, livre, justa e solidária, a mulher

acaba não sendo alcançada por essas normas, principalmente porque, a maneira como os tributos incidentes sobre o consumo são aplicados à coloca em uma posição de desigualdade, restando para o atual projeto e Reforma tributária, em tramitação, estabelecer métodos capazes de efetivar uma igualdade de gênero na tributação.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**, 16 ed. Salvador: Ed. Juspodivm. 2022.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. E ampl. Salvador: Juspodium, 2017.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARENHART, Fernando Santos. **Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF**. p. 6.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 354.42.
- BARRETO, Aires. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARRETO, Aires. **Vedação ao Efeito de Confisco**. RD Tribunais, São Paulo. Malheiros, n. 64, p. 99, 1994.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BIROLI, Flávia; MIGUEL, Luis Felipe. **Feminismo e política: uma introdução**. 1ª. ed. São Paulo: Editora Boitempo, 2014.
- BLASIO, Bill; MENIN, Julie. **From Cadle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer**. New
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. Dialética, 2009.
- BRACHER, Bernardo Leandro. **Empréstimo Compulsório da Eletrobras** Disponível em: https://www.abdadadvogados.com.br/artigos/EMPRESTIMO_COMPULSORIO_DA_ELETROBRAS.pdf. Acesso em 25 out. 2023.
- BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e direitos fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa N° 1.788, de 08 fev. 2018**. Brasília: DOU de 14/02/2018, seção 1, página 14. Disponível em: . Acesso em 25 out. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - RE 784439**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4495933>. Acesso em 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário N° 324.600/SP**. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Marprint Editora, Fotolito e Gráfica Ltda. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 03/09/2002. DJ de 25/10/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N° 330.817/RJ**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Com. e Serv. Ltda. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 08/03/2017. DJ de 31/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N° 640.474/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Siciliano S/A. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 13/03/2014. DJ de 18/03/2014.

Butler. 2020, p. 60. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Nova de.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual n° 52**. ano 40. p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3° quadrimestre 2022. Disponível em . Acesso em 22 out. 2023.

CALIENDO, **Curso de direito tributário**. 2°. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N° 213.094/ES**. Recorrente: Nassau Editora Rádio e Televisão Ltda. Recorrido: Município de Vitória. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 22/06/1999. DJ de 15/10/1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, Salvador, JusPodivm, 2021.

CARVALHO, I. C. B. D. Imunidade Tributária na Visão do STF. **Direito Público**, [S. l.], v. 8, n. 33, 2011. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1748>. Acesso em: 7 nov. 2023.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Imunidade Tributária na Visão do STF**. Disponível em: . Acesso em: 23 out. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo. Ed. Saraiva Jur. 2019. CF/88. Política Nacional de Atenção Integral à Saúde da Mulher: princípios e diretrizes. Disponível em:

pfile:///C:/Users/simon/Documents/toax%20woman%20grupo%20de%20estudos/politica_nac_atencao_mulher%20(1)%20(2).pdf. Acesso em: 30 de out. 2023.

CHIESA, Clélio. **Isenção – Tomo Direito Tributário**, Enciclopédia Jurídica da PUC SP, Edição 1. Disponível em > <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>. Acesso em 01 nov. 2023.

Comissão aprova projeto que cria programa de universalização do acesso a absorventes higiênicos. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2021/lei-14214-6-outubro-2021-791824-norma-pl.html>. Acesso em: 25 out. 2023.

COSTA, Helena Regina. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9ª Ed. 2019. Saraiva jur.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9ª ed. Saraiva, 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 096.

DIAS, Maria Angélica da Silva de Souza. **O Novo Princípio da Anterioridade Introduzido ao Ordenamento Jurídico pela Emenda Constitucional nº 42/2003**. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1736/1239>. Acesso em: 01 nov. 2023.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. 1.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988**. Disponível em: > <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988>. Acesso em 01 nov. 2023.

FERNANDES, Sabrina da Silva. **Diálogos entre direito e gênero: a essencialidade tributária e o uso de bens de higiene pessoal e cuidado na formação da identidade da mulher**. Disponível em > <https://periodicos.pucminas.br/index.php/virtuajus/article/view/27085/18617>. Acesso em 29 out. 2023.

FUNDAÇÃO FECECOMÉRCIO. Disponível em: <https://fecomercio-es.com.br/?694/noticia/lista-mostra-imposto-embutido-nos-principais-presentes-para-maes>. Acesso em 23 out. 2023.

GASSEN, Valcir; Pedro Júlio Sales D’Araújo; Sandra Regina da F. Paulino. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 23 out. 2023.

GERCHMANN, Suzana Rahde. Além da etiqueta: análise da pink tax pela teoria de Judith

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IBGE. Agência de Notícia. **Homens ganharam quase 30% a mais que as mulheres em 2019**. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencianoticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/27598-homens-ganharam-quase-30-a-mais-que-asmulheres-em-2019>. Acesso em: 29 out. 2023.

<https://www1.nyc.gov/assets/dca/downloads/pdf/partners/Study-of-Gender-Pricing-in-NYC.pdf>. Acesso ovar, 200. p. 258. York: New York City Department of Consumer Affairs, 2015, p. 15. Disponível em:

Hugo de Brito Machado. Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística** – Disponível em:

<https://censo2020.ibge.gov.br/2012-agencia-de-noticias/noticias/23924-diferenca-caiem-sete-anos-mas-mulheres-ainda-ganham-20-5-menos-que-homens.html>. Acesso em 29 out. 2023.

IBGE EDUCA. **Quantidade de Homens e Mulheres**. Disponível em:

<https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18320-quantidade-de-homens-e-mulheres.html>. Acesso em 01 nov. 2023.

IPEA. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional Relatório de Observação nº 1**. p. 9. Disponível em:

https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf. Acesso em 20 out. 2023.

JESUS, Isabel Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

SOUSA, Marina Rocha de. Distribuição espacial da desigualdade de gênero no Brasil. **Revista Internacional Interdisciplinar**, Florianópolis, v. 12, 2015, n. 1, p. 292. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5156828>. Acesso em: 28 out. 2023.

LEÃO, Fernanda Teles de Paula; Petrechen, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. vol. 26. ano 5. p. 37-59. São Paulo: Ed. RT, set. out./2020.

LISBOA, Portugal. Disponível em:

https://run.unl.pt/bitstream/10362/132400/1/Gerchmann_2020.pdf. Acesso em: 02 nov. 2023.

LOYOLA, Maria Andréa. **Cinquenta anos de anticoncepção hormonal: a mulher e a pílula**. Disponível em: <http://comciencia.scielo.br/pdf/cci/n119/a10n119.pdf>. Acesso em: 11 out. 2020.

LUCCA, Livia Maria; Maria Clara de Neto Sales Oliveira. **Pink TAX no Brasil: Investigações Preliminares**. Disponível em: <https://periodicos.pucminas.br/index.php/virtuajus/article/view/28010/19369>. Acesso em: 21 out. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42 ed. Ver. e atual. – São Paulo: Malheiros/Juspodivm. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Rev. Dir. Proc.-Geral de Justiça, Rio de Janeiro, (30), 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Progressividade e Socialismo**. Artigo publicado no Jornal Zero Hora do dia 18 de agosto de 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros. 2004. p. 269.

MARCELO, Guerra Martins. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/viewFile/710/267>. Acesso em 28 out. 2023.

MARIANO, Fábio. **Taxa Rosa**. ESPM, 2018., p. 11 Disponível em: <https://www.poder360.com.br/wp-content/uploads/2018/07/TAXA-ROSA-GENERO-1.pdf>. Acesso em: 30 out. 2023.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **A teoria das Constituições Rígidas**. São Paulo: Empresa Gráfica Revista dos Tribunais, 1934.

MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra (orgs.). **Política Fiscal e Gênero. Belo Horizonte: Letramento, 2020.**

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. **TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADES DE GÊNERO E RAÇA: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina**. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/53343/4/Disserta%c3%a7%c3%a3o_Luiza%20Machado%20de%20Oliveira%20Menezes_TRIBUTA%c3%87%c3%83O%20E%20DESIGUALDADES%20DE%20G%c3%8aNERO%20E%20RA%c3%87A.pdf. Acesso em: 02 nov. 2023.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016.

MIRANDA, Pontes. **Comentários à Constituição de 1967**. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1967.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 1963.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**. Dialética, 1999.

NETO, João Sorima. **Uma montanha ainda maior de impostos**. O Globo, n. 29995, 21/09/2015. Economia, p. 17. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/515657/noticia.html?sequence=1#:~:text=A%20maior%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20vem%20do,%E2%80%94%20diz%20Inike%2C%20do%20IBPT>. Acesso em: 02 nov. 2023.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Ed. Fórum, 2012.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **Imunidades tributárias na Constituição de 1988**. Vol. 11. 1992.

Organização das Nações Unidas – Brasil. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/199919-relat%C3%B3rio-da-oit-aponta-que-mulheres-recebem-20-menos-do-que-homens>. Acesso em: 28 out. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; José Eduardo Soares de Melo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7ª Edição, revista atualizada. Editora livraria do advogado.

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.ghtml>. Acesso em: 06 nov. 2023.

POBREZA MENSTRUAL NO BRASIL DESIGUALDADES E VIOLAÇÕES DE DIREITOS – UNICEF/ONU. Disponível em https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maio2021.pdf. Acesso em: 23 ou. 2023.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

Revista dos Tribunais. Ano 62, julho/1973, vol. 453, pp. 45 a 52.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SEBRAE. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/mercado-de-cosmeticos-do-brasil-e-um-dos-maiores-do-mundo,36578d4d928d0810VgnVCM100000d701210aRCRD#:~:text=Dados%20colhidos%20em%202021%20apontam,%C3%A1rea%20traz%20oportunidades%20ao%20empreendedor.> Acesso em: 30 out. 2023.

SILVA, Amanda Ramalho Arruda. **TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE DE GÊNERO: o direito tributário como instrumento de promoção da equidade entre homens e mulheres 2022**. Disponível em: <https://www.repositorio.ufal.br/jspui/bitstream/123456789/11052/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20e%20desigualdade%20de%20g%C3%AAnero%20-%20o%20direito%20tribut%C3%A1rio%20como%20instrumento%20de.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STF - **A lista de incidência do ISS é taxativa, mas extensível a atividades inerentes às previstas na lei**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=448300&ori=1>. Acesso em: 28 out. 2023.

STF. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 446.003-3**. PARANÁ. Disponível em: > <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>>. Acesso em: 24 out. 2023.

Tathiane Piscitelli, Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Andalessia Lana Borges Camara e Simone Castro. **Reforma tributária e desigualdade de gênero: contextualização e propostas**. Disponível em: <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2020/12/reforma-e-gecc82nero-final-2.pdf?x65737>. Acesso em: 06 nov. 2023.

TIPI - **Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados**. Disponível em > <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/tipi-tabela-de-incidencia-do-imposto-sobre-produtos-industrializados>. Acesso em: 02 nov. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. **Desigualdade de Gênero e a Tributação da Mulher Prejudicam Desenvolvimento**. Revista Consultor Jurídico. São Paulo, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. volume III. 3a. ed. Rio de Janeiro: Ren¹ BLASIO, Bill; MENIN, Julie. **From Cadle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer**. New

VALLE, M. D. T. **O princípio da seletividade do IPI**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro, Lisboa, v. 2, n. 9, 2013. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb>. Acesso em: 06 nov. 2023.

VELLOSO, Carlos Mário da. **O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/ministro/verMinistro.asp?periodo=stf&id=29>. Acesso em: 30 out. 2023.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 27 out. 2023.

YAZUCIOGLU, Alara Efsun. **Pink tax and the law: discriminating against women consumers**. Nova York: 2018. Disponível em: <https://www.routledge.com/Pink-Tax-and-the-Law-Discriminating-Against-Women-Consumers/Yazicioglu/p/book/9780367606954#>. Acesso em: 06 nov. 2023.

YORK. **New York City Department of Consumer Affairs**. Disponível em: <https://www1.nyc.gov/assets/dca/downloads/pdf/partners/Study-of-Gender-Pricing-in-NYC>. Acesso em: 25 out. 2023.