

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

MATHEUS PEREIRA COSTA DE ALMEIDA

**O DIREITO TRIBUTÁRIO ENQUANTO PROPAGADOR DE DESIGUALDADE DE
GÊNERO: A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE PRODUTOS DE HIGIENE
MENSTRUAL**

São Paulo

2023

MATHEUS PEREIRA COSTA DE ALMEIDA

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADORA: MARTHA TORIBIO LEÃO

São Paulo

2023

MATHEUS PEREIRA COSTA DE ALMEIDA

O DIREITO TRIBUTÁRIO ENQUANTO PROPAGADOR DE DESIGUALDADE DE
GÊNERO: A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE PRODUTOS DE HIGIENE
MENSTRUAL

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

.
Examinador(a):

.
Examinador(a):

.
Examinador(a):

À minha família, ao meu namorado e às minhas duas tributaristas favoritas, por terem me trazido até aqui.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha mãe, Cristiane Costa, que nunca mediu esforços para que eu pudesse ter a melhor educação possível, dentro e fora de casa. Obrigado por ter feito tudo com o maior amor do mundo, obrigado por regar meu caminho com suas lágrimas e orações. Não é exagero nenhum dizer que sem você absolutamente nada do que escrevi aqui seria possível. Obrigado por sempre lutar por mim, por me amar, por me guiar e por nunca desistir.

Também, quero agradecer à minha irmã, Isabelle Helena, pela sua eterna amizade, companheirismo e apoio em todos os momentos da minha vida. Por sempre ter a escuta mais atenta, o melhor conselho e o ombro mais amigo. Obrigado por sempre estar aqui, por ser a melhor companhia que a vida pôde me sortear.

Ao meu pai, Adoniran de Almeida, agradeço pelos conselhos e por sempre ter esse quê de nunca desistir, por mais impossível que seja, que me inspira todos os dias a continuar lutando pelo meu futuro, sempre como uma pessoa honesta. Obrigado por me inspirar com sua resiliência, com sua determinação e com seu coração generoso.

Quero agradecer à minha tia, Viviane Costa, minha colega de profissão, que teve toda paciência do mundo para estudar comigo, que cuidou de mim com amor de mãe e que sempre me apoiou quando precisei. Obrigado pelo apoio e pelo carinho.

Agradeço ao meu amor, meu oposto complementar, João Pedro, por sempre segurar minha mão e ter os abraços mais quentinhos reservados para mim. Por me apoiar, acreditar em mim e nunca me deixar sozinho. Por me acompanhar pelas diferentes fases do crescer, amadurecer junto comigo e, me ensinar o que significa amar de verdade. Obrigado pelo seu amor, nosso amor.

Também, quero agradecer às minhas tributaristas favoritas, Ana Cláudia e Bruna Maria, que me ensinaram – quase – tudo o que sei sobre Direito Tributário. Eu digo sem pensar duas vezes que, sem vocês, eu jamais teria me apaixonado pelo Direito Tributário. Obrigado pela paciência, pelo aprendizado e pelo companheirismo.

E, aos meus queridíssimos amigos, Marina Lins, Nathália Raso, Gustavo Oliveira e Isabella Dariano, agradeço por me ensinarem o significado prático de amizade e companheirismo. Sem vocês minha graduação não teria o tom único de felicidade. Obrigado por terem crescido comigo, obrigado por serem meus amigos.

Por fim, quero agradecer à minha orientadora, Martha Leão, que acreditou no meu potencial e aceitou me orientar nesse trabalho. Obrigado por me auxiliar a alcançar meu

potencial.

“Sempre fui feminista. Isso significa que eu me oponho à discriminação das mulheres, a todas as formas de desigualdade baseadas no gênero, mas também significa que exijo uma política que leve em conta as restrições impostas pelo gênero ao desenvolvimento humano.”

Judith Butler

RESUMO

O presente trabalho pretende analisar um recorte do sistema tributário brasileiro de modo a identificar possíveis propagações de desigualdade de gênero por meio da tributação sobre produtos de higiene menstrual. Para tal propósito, examina-se extensivamente não só quais são os tributos incidentes sobre os referidos produtos, e suas particularidades, como também destrinchando os princípios regentes do sistema tributário, responsáveis pela redução de desigualdades, para então se desenvolver um estudo crítico da aplicação prática dos referidos princípios e seus eventuais desrespeitos. Para tanto lançando mão de dados empíricos e do direito comparado, de modo a projetar uma melhor perspectiva prática sobre a desigualdade de gênero propagada no sistema tributário nacional.

PALAVRAS CHAVES: tributação; regressividade; higiene menstrual; desigualdade de gênero

ABSTRACT

This work aims to analyze the Brazilian tax system to identify possible gender inequality propagations through taxation on menstrual hygiene products. For this purpose, not only are the taxes levied on these products and their particularities extensively examined, but also the governing principles of the national tax system are dissected. A critical study of the practical application of these principles and their eventual violations is then developed, drawing on empirical data and comparative law, to project a better perspective on the gender inequality propagated in the national tax system.

KEY WORD: taxation; regressivity; menstrual hygiene; gender inequality

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Incidência de IPI sobre absorventes externos e internos e coletores menstruais

Tabela 2 – Incidência de PIS/COFINS sobre absorventes externos e internos e coletores menstruais

Tabela 3 – Incidência de ICMS sobre absorventes externos e internos e coletores menstruais

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. TRIBUTAÇÃO INDIRETA E O ÔNUS SUPOSTO PELAS PESSOAS QUE MENSTRUAM NO BRASIL.....	16
1.1. Tributação Federal	19
1.1.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	19
1.1.2. Contribuição ao PIS e a COFINS	26
1.2. Tributação Estadual	29
1.2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	29
1.2.2. Convênio do CONFAZ nº 187/2021	31
1.2.3. Legislação estadual de São Paulo	32
2. ANÁLISE CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS ITENS DE HIGIENE MENSTRUAL.....	35
2.1. Violação aos princípios da seletividade e capacidade contributiva e o surgimento da regressividade tributária	35
2.2. A correlação entre o ônus tributário e a pobreza menstrual no Brasil	39
2.3. Comparação entre a tributação dos produtos de higiene menstrual no Brasil e no Reino Unido	42
2.3.1. A tributação pelo VAT (IVA)	43
2.3.2. O histórico do combate à “tampon tax” no Reino Unido	45
2.4. Perspectivas da reforma tributária (PEC 45/2019)	47
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS	53

INTRODUÇÃO

A compreensão crítica do Direito Tributário enquanto instrumento de manutenção da desigualdade de gênero está longe de ser recente. Na verdade, o *paper* “Gender Bias in Tax System” da economista Stotsky é considerado o marco inicial de campo de pesquisa de tributação e gênero¹. Muito embora não tenha sido a primeira a reconhecer a existência de vieses de gênero na tributação, Stotsky foi a primeira autora que propôs uma moldura técnica para analisar o fenômeno. Inclusive, sua categorização é até hoje utilizada para investigar as discriminações de gênero de um sistema tributário².

Um dos tópicos de análise da economista é a discriminação implícita relacionada ao consumo. Segundo Stotsky, como os tributos sobre o consumo, na maior parte das vezes, recaem sobre o consumidor final, é necessário a investigação de como o aumento ou redução de alíquotas os afeta³. Daí vem a questão de que o viés implícito pode resultar em padrões diferentes de consumo entre pessoas que menstruam daquelas que não menstruam.⁴

Recentemente, em 2022, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresentou o relatório *Tax Policy and Gender Equality*, que se propôs a investigar como os países têm considerado a igualdade de gêneros na propagação de suas políticas tributárias, bem como analisar os preconceitos implícitos e explícitos presentes nos sistemas tributários de cada Estado, incluindo o Brasil⁵. Da análise do relatório, conforme aponta Menezes, foi possível extrair que o Brasil tem andado na contramão do restante dos países analisados, uma vez que maioria dos outros Estados, inclusive latino-americanos, já lançou mão de reformas para redução de vieses de gênero na tributação, dentre elas a redução ou a isenção da tributação sobre higiene menstrual.⁶

Nesse contexto, grande parte desse ônus suportado pelas pessoas que menstruam deriva da carga tributária desigual. Afinal, os tributos incidentes sobre os produtos de higiene menstrual – Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a

¹ 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*. 2023. 137 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023., p. 22

² MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 33.

³ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 34.

⁴ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 42.

⁵ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 17.

⁶ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 43.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são todos tributos indiretos, o que permitiria concluir que o responsável financeiro (contribuinte de fato) pelo tributo não seria mais o fabricante ou o distribuidor, muito menos as farmácias e mercados que vendem o produto de higiene, sim o consumidor final.

Assim, a pessoa que menstrua é quem arca com a carga tributária de produtos de higiene menstrual – sejam eles absorventes, coletores menstruais, calcinhas absorventes, entre outros - bens que não podem renunciar senão colocando em risco sua saúde física, bem-estar psíquico e social. Ao passo que pessoas que não menstruam, notadamente homens cisgênero, não são obrigados a consumirem esse tipo de produto e, conseqüentemente, arcar com esse ônus.

A propósito, segundo o relatório “Livre para menstruar” do movimento *Girl Up* Brasil, estima-se que uma pessoa que menstrua gaste entre R\$ 3 mil e R\$ 8 mil, ao longo de sua vida, com absorventes. Tendo como base que a renda anual dos 5% mais pobres do Brasil é de R\$ 1.920, o relatório demonstrou que as pessoas que menstruam e que se encontram dentro dessa faixa de renda precisam trabalhar até 4 (quatro) anos para custear os absorventes que usarão ao longo de suas vidas⁷. Essa situação parece refletir o descaso da tributação brasileira com as pessoas que menstruam, em um país que já conta com grande desigualdade social, gerando uma disparidade de gênero.

Esse fenômeno pode ser entendido como um reflexo de uma legislação tributária ultrapassada, criada de uma perspectiva masculina, que impede a compreensão do absorvente como um bem essencial a uma grande parcela da sociedade⁸. É uma lei de homens cisgênero para homens cisgêneros, que parece demonstrar um verdadeiro esforço, ou teimosia, do sistema legislativo brasileiro em aderir ao movimento de diminuição de desigualdade de gênero, que inclusive tem forte aderência de seus vizinhos latino-americanos⁹.

Através do estudo dessa vertente do Direito Tributário, se percebe um viés implícito de propagação de desigualdade de gênero. Dessa forma, uma vez que é dever de todos, a despeito de gênero, o estudo e combate à desigualdade de gênero nas suas mais variadas

⁷ BAHIA, Letícia. *Livre para menstruar: pobreza menstrual e a educação de meninas*. São Paulo: Girl Up e Herself Educacional, 2021., p. 16.

⁸ SARAIVA, Ana Pontes et al (org.). *Ausência Legislativa Feminina e Desigualdade no Sistema Tributário: desafios da desigualdade de gênero no Brasil na perspectiva interseccional*. In: MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra de (org.). *Política Fiscal e Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020., p. 41-57.

⁹ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. *Op. Cit.*, p. 43.

formas, propõe-se o presente estudo como forma de contribuição à literatura do recorte de desigualdade de gênero ocasionada pelo Direito Tributário sob a perspectiva da tributação dos itens de higiene menstrual.

Dessa forma, no primeiro capítulo do presente trabalho buscar-se-á explicar como a carga tributária brasileira desigual acaba por ser suportada por todas as pessoas que menstruam. Portanto, primeiramente explorar-se-á o conceito da tributação indireta, para que então se parta para a análise individual dos tributos incidentes nos produtos de higiene menstrual, o IPI, a contribuição ao PIS e a COFINS, na esfera federal, e o ICMS, na estadual, especificamente no Estado de São Paulo.

Uma vez delimitados os tributos incidentes sobre a produção e venda de produtos de higiene menstrual, no segundo capítulo partir-se-á para uma análise crítica da tributação. No tópico 2.1, analisar-se-á a questão da existência, ou não, de violação aos princípios da seletividade e capacidade contributiva, já introduzidos no capítulo 1, bem como a responsabilidade da regressividade tributária na propagação da desigualdade de gênero na tributação.

Em seguida, no tópico 2.2, será analisado o impacto socioeconômico e cultural causada por um sistema tributário que parece onerar descabidamente as pessoas que menstruam, contribuindo para a formação da pobreza menstrual. Partir-se-á de uma análise de dados provenientes do relatório produzido pela UNICEF e UNFPA¹⁰, delimitando o impacto da ausência da dignidade menstrual e examinarmos a responsabilidade estatal no combate à pobreza menstrual como forma de combate à desigualdade de gênero, em cumprimento do dever constitucional.

Já no tópico 2.3, será lançado mão do direito comparado entre a tributação de produtos de higiene menstrual no Reino Unido e no Brasil, isto porque o conjunto de países apresenta um histórico de políticas de combate à desigualdade de gênero ocasionada pela tributação dos itens de higiene menstrual, apresentando-se como interessante parâmetro, bem como por apresentar um sistema tributário que existe através do VAT (IVA), que se pretende aplicar ao sistema tributário nacional através da reforma tributária.

E, por fim, serão analisados os aspectos da reforma tributária brasileira, PEC

¹⁰ UNICEF, Fundo de População das Nações Unidas, Fundo das Nações Unidas para a Infância. Pobreza menstrual no Brasil. Desigualdades e violações de direitos. 2021. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maior2021.pdf. Acesso em 12 out. 2023.

45/2019, que atualmente tramita no Congresso Nacional. Abordando se, e como, a questão da desigualdade de gênero causada pela tributação de produtos de higiene menstrual está sendo tratada na Proposta de Emenda Constitucional e sua repercussão popular.

1. TRIBUTAÇÃO INDIRETA E O ÔNUS SUPOSTADO PELAS PESSOAS QUE MENSTRUAM NO BRASIL

A classificação de tributos entre “diretos” e “indiretos” não é pacífica ou unânime no âmbito doutrinário. Os primórdios da divisão remontam ao século XVIII, através dos fisiocratas que classificavam tributos diretos como aqueles impostos que tributavam a pose do solo ou o produto líquido da agricultura, já os indiretos seriam aqueles que tributavam outras realidades e, indiretamente e via repercussão, recaíam sobre a terra¹¹. Atualmente, as principais correntes classificatórias podem ser divididas em três grupos (i) técnico-administrativo, (ii) econômico ou financeiro e (iii) capacidade contributiva, conforme propõe Bujanda¹².

Segundo o critério técnico-administrativo, os tributos dividem-se entre diretos e indiretos conforme são cobrados pela Administração Pública, isto é, essa categorização, frequentemente chamada de “critério do rol nominativo”, pressupõe que os tributos diretos incluiriam todas as informações relacionadas ao contribuinte e aos bens sujeitos à tributação, de forma detalhada em um registro mantido pela autoridade pública. Enquanto os tributos indiretos seriam aqueles que não estão explicitamente listados no registro, mas ainda são tributáveis quando especificados por lei como situações de incidência.¹³ Já o critério econômico ou financeiro tem como método classificatório a transferência ou não do ônus para terceiros, sendo considerados tributos diretos aqueles suportados diretamente pelo contribuinte “direto”, e, “indiretos”, aqueles transferidos a terceiros. Essa corrente classificatória é embasada no conceito de “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” e, pela sua grande aderência pelos juristas brasileiros, será utilizada como base para o desenvolvimento do presente trabalho. Por fim, o critério da capacidade contributiva apoia-se na relação entre a incidência tributária e a riqueza do contribuinte por ela atingida. Se a expropriação ocorre diretamente, se trataria de tributo direto, no caso da afetação da riqueza indiretamente, o tributo seria indireto¹⁴.

Do que se pontua, é possível perceber que, no sistema tributário brasileiro, os

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo, SP: Malheiros Editores: ICET-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013. p. 261

¹² *Ibidem*

¹³ LOBO, Lilia Natielle Umbelino. *O ART. 166 DO CTN: UM ESTUDO SOBRE a VIABILIDADE DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS* - Brasil Escola. Monografias Brasil Escola, monografias.brasilecola.uol.com.br/direito/o-art166-ctn-um-estudo-sobre-viabilidade-restituicao-dos-tributos.htm#indice_11. Acesso em 10 out. 2023.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). *Op. Cit.*, p. 267-268

tributos incidentes sobre o consumo são indiretos. Afinal, têm seu ônus financeiro suportado pelo consumidor final de mercadorias e serviços¹⁵. No entendimento de Derzi, existem dois tributos ditos indiretos por presunção, quais sejam o IPI e o ICMS¹⁶. Derzi demonstra que tal inferência é possível através da análise da preocupação da Constituição de 1988 ao aplicar aos referidos impostos, IPI e ICMS, os princípios da seletividade e não cumulatividade, que visam balancear o ônus financeiro sofrido pelo consumidor final¹⁷. Ao passo que Paulsen, traz à atenção da vontade do legislador, no art. 166 do CTN, em separar o contribuinte de direito, do texto legal, ao contribuinte de fato, que é quem efetivamente acaba por arcar como o ônus fiscal. Paulsen ensina que o contribuinte de direito, uma vez que realiza o fato gerador, é obrigado, pela própria legislação, a pagar o tributo. Já o contribuinte de fato é a outra pessoa da relação tributária que, muito embora não esteja legalmente vinculada ao pagamento do tributo perante o Fisco, é responsável por suportar indiretamente o ônus da tributação, já que a ele é repassado a carga tributária, o ônus tributário. Dessa forma, segundo o que preceitua o art. 166 do CTN, é legitimado o contribuinte de direito que efetivamente suportou o ônus econômico tributário, ou que esteja autorizado pelo contribuinte de fato, para repetir o indébito tributário. Afinal, o art. 166 do CTN funciona no sentido de evitar o enriquecimento sem causa do contribuinte direto que, tendo transferido o ônus ao contribuinte de fato (consumidor final), recebesse o montante de volta.¹⁸ Ou seja, o art. 166 do CTN é expresso em admitir que o ônus tributário dos tributos indiretos é transferido a terceiro, o contribuinte de fato, uma vez que somente com a sua autorização, o contribuinte estabelecido pelo texto legal pode proceder com a repetição de indébito. Inclusive, o próprio Superior Tribunal de Justiça¹⁹ entende que a transferência do ônus fiscal deve ser determinada por lei própria, que “[a] aplicação do art. 166 do CTN não se estende além do contribuinte de fato, sendo “irrelevante a repercussão econômica que se tenha seguido a partir daí”²⁰. Sobre o tema, também ensina Calmon que “*contribuinte de fato* é quem suporta a carga tributária nos impostos sobre a renda gasta no consumo de bens e serviços (repercussão jurídica desejada e expressa no ônus fiscal)”²¹.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). Op. Cit., p. 43

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). Op. Cit., p. 33

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). Op. Cit., p. 33

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 278.

¹⁹ STJ, REsp 436.894

²⁰ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 279.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito, Op. Cit., p. 398.

Aliás, Derzi também ensina que a COFINS é repassada ao contribuinte final, sendo considerado, pelo menos da perspectiva econômica, um tributo indireto. Logo, uma vez que o tributo incide na cadeia de produção dos produtos de higiene menstrual, e o presente estudo se propõe a estudar o impacto do ônus fiscal suportado pelas pessoas que menstruam, é certo que a COFINS também deve ser analisada, do que se extrai:

“Afirmar que tributos como o imposto de importação (II), o imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) ou a contribuição para o financiamento da seguridade (COFINS) são repassados ao consumidor final e não podem ser suportados pela empresa, porque independem dos resultados da pessoa e integram o custo da atividade, é uma verdade econômica, que somente pode ser aferida segundo leis econômicas.

(...)

Mas essa afirmação, que é simplesmente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio jurídico na Constituição brasileira.”²²

Seguindo o mesmo raciocínio, e inclusive uma vez que a COFINS possui a mesma lógica de tributação que a contribuição ao PIS, também é possível afirmar que a contribuição ao PIS é um tributo indireto. Veja-se que ambos incidem diretamente sobre o valor da receita, o que facilmente leva a conclusão de que são considerados na composição do preço da mercadoria, o que só acontece com tributos indiretos²³. Inclusive, nesses casos, também ocorre a chamada regressividade tributária. Embora o comum desse fenômeno tributário seja ocorrer em tributos incidentes sobre renda e patrimônio, Calmon nos ensina que ele pode ocorrer em tributos sobre o consumo, quando “os bens e serviços essenciais são mais tributados que os supérfluos e luxuosos, onerando os mais pobres”²⁴. Calmon explicita que, infelizmente, a regressividade tributária sobre o consumo está presente no Brasil, uma vez que os tributos sobre a cesta básica não são eficazmente desonerados²⁵. Embora não oficialmente incluídos na cesta básica²⁶, os produtos de higiene menstrual são gêneros de primeira necessidade para as pessoas que menstruam, ao passo que não são devidamente tratados como tal, pela legislação brasileira fazendo surgir a regressividade tributária sobre os produtos, o

²² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 730.

²³ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.), Op. Cit., p. 408

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.), Op. Cit., p. 399

²⁵ Ibidem.

²⁶ Atualmente, está em trâmite o Projeto de Lei nº 158/2020, de autoria da Deputada Luciana Genro, que prevê a instituição e definição de diretrizes para a Política Pública “Menstruação Sem Tabu” de Conscientização sobre a Menstruação e a Universalização do Acesso a Absorventes Higiênicos, e dá outras providências, entre elas a inclusão do absorvente como produto da cesta básica.

que será mais aprofundado adiante²⁷.

Daí a importância da análise da tributação indireta para o presente estudo. Uma vez que o IPI, ICMS, as contribuições ao PIS e a COFINS, incidem sobre produtos de higiene menstrual, sendo tributos indiretos – que significa dizer que têm o seu ônus repassado ao consumidor final – pode-se concluir que o ônus fiscal dos referidos bens de primeira necessidade será arcado pelos consumidores e consumidoras finais, ou seja, as pessoas que menstruam. Por isso a necessidade do enfoque nesses tributos²⁸.

Por fim, tendo em vista que a seguir serão analisados individualmente cada um dos tributos, o IPI e ICMS serão analisados à luz dos princípios da seletividade e não cumulatividade, que têm o primeiro intuito de resguardar o consumidor final de arcar com um alto ônus financeiro. Aliás, para além de conceituar os referidos princípios, é necessário que se analise a efetividade de seu propósito. Isto porque, o presente estudo não só se destina à análise de conceitos tributários, mas sim de seus reais alcances, e ineptidões, sociais de um recorte específico da sociedade, utilizando como base a tributação de produtos de higiene menstrual e o ônus que seus consumidoras e consumidores finais carregam. Portanto, para a análise crítica da efetividade dos princípios, foi reservado o segundo capítulo do presente estudo. Uma vez que foram estabelecidos os conceitos que norteiam a tributação indireta no sistema tributário brasileiro, é necessária a análise específica dos tributos indiretos tanto no âmbito federal, quanto estadual. É o que se passará a fazer.

1.1. Tributação Federal

1.1.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI, é um imposto de competência da União, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 88 em seu art. 153, IV. Também, em no §3º do mesmo artigo, foram estabelecidos os critérios na instituição do referido imposto²⁹. Conforme se extrai.

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV - produtos industrializados;*

²⁷ SARAIVA, Ana Pontes et al (org). Op. Cit., p. 133-145.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.), Op. Cit., p. 33

²⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 101

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.”

O imposto é regulamentado pelo Decreto nº 7.212/2010, o chamado Regulamento do IPI (RIPI), bem como tem suas alíquotas aplicáveis em cada produto determinada pelo Decreto nº 8.950/2016, que institui a Tabela de Incidência do IPI (TIPI)³⁰. Em primeiro plano, o IPI é um imposto incidente sobre operações com produtos industrializados, e sobre a definição da riqueza tributada. Ensina Paulsen que o imposto alcança o negócio jurídico, a operação, que tenha como objeto qualquer bem, produto, decorrente de um processo de industrialização realizado por um contratante, portanto, se pressupondo a industrialização e saída do produto do estabelecimento indústria.³¹ Ou seja, o IPI não incide no produto da industrialização em si, mas sim nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto³², daí porque a existência de uma cadeia de produção. De modo que o imposto em referência incide na cadeia de produção do produto até o momento que o industrial, ou seu equiparado, vende o produto ao comerciante, sendo que então passa a incidir o ICMS³³, que será alvo de estudo no tópico 1.2. Ademais, define-se industrialização como qualquer operação definida pelo art. 4º do Decreto nº 7.212/2010³⁴. Vejamos.

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

³⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 101

³¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 103

³² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 103

³³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 105

³⁴ Ibidem.

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

Em resumo, no entendimento de Toffoli, abase econômica do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é única e deve ser examinada conforme o art. 153, IV, §3º, II, da Constituição Federal de 88. De modo que a incidência do tributo ocorre nas transações envolvendo produtos industrializados, ou seja, sobre acordos legais que tenham como objeto bens que passaram por um processo de industrialização por parte de um dos contraentes.³⁵

Inclusive, conforme já exposto, o IPI é um tributo indireto, uma vez que o próprio legislador estabelece seu destaque do documento fiscal de venda, ao mesmo tempo que também compõe o valor da operação, nos conformes do art. 166 do CTN³⁶. Uma vez que os produtos de higiene menstrual advêm de um processo de industrialização, têm o IPI incidente em sua cadeia de produção. Conseqüentemente, os contribuintes de fato do IPI serão os consumidores finais, no caso, as pessoas que menstruam. Também, por se tratar de um tributo cujo ônus financeiro é suportado pelo contribuinte de fato, e incidente em uma cadeia de produção, são necessários princípios para proteção do contribuinte³⁷, por isso de o próprio texto constitucional, em seus incisos I e II, do o art. 153, IV, §3º, definir que o IPI será seletivo e não cumulativo. Assim, sobre os referidos princípios destaca-se o que segue.

O primeiro princípio, o da seletividade, é de extrema importância ao presente estudo. Isto porque, nos impostos sobre o consumo, tal princípio “implica em colocar menor carga tributária sobre os artigos de primeira necessidade, pensando nos pobres, mas beneficiando igualmente os ricos”³⁸. Paulsen explica que o critério da seletividade é uma imposição constitucional, estabelecida pelo art. 153, §3º, I da Constituição de 88, não sendo sua obediência facultativa ao legislador, que estabelece a variação da alíquota em função da essencialidade do produto. Assim, sistematicamente, as alíquotas devem variar de acordo com a essencialidade do produto, sob a pena de se incorrer em inconstitucionalidade. Ser seletivo, conforme ensina, ocasiona em alíquotas diferenciadas a depender do produto, a ser individualmente analisado, ou do tipo do produto, se alimentício, de higiene, têxtil etc., sendo

³⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 105

³⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 278.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.), Op. Cit., p. 33

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.), Op. Cit., p. 400

que para tanto, o critério da seletividade é estabelecido pelo próprio contribuinte: o grau da essencialidade do produto. Vale destacar, que a seletividade não é o mesmo que progressividade, na qual se tem somente o agravamento do ônus tributário pelo aumento da base de cálculo.³⁹

Sobre o assunto, Machado ensina que a seletividade decorre de conjuntura em que o imposto possui alíquotas diferentes para objetos diferentes. No caso do IPI, as suas alíquotas são elevadas para determinados produtos, e muito baixas, até mesmo zero, para outros produtos. No princípio da seletividade, o sujeito tributário é irrelevante, importando exclusivamente o objeto da tributação.⁴⁰ Ou seja, a seletividade do IPI importa dizer que sua alíquota se diferencia de produto a produto, ou de tipo de produto para outro (se alimentício, higiene, supérfluo), sendo que o critério para tal diferenciação é a essencialidade do produto. Isto é recepcionado pelo próprio texto constitucional, em seu inciso I do §3º do art. 153 da CF/88, que estabelece a seletividade do IPI em função da essencialidade do produto⁴¹. Conforme Paulsen ensina, a essencialidade é apreciada sob a perspectiva do consumidor do produto, finalidade ou o uso a que se destina. Assim, a essencialidade é diretamente relacionada à utilidade do produto para consumo, da perspectiva individual ou coletiva⁴². Na maior parte das vezes, a essencialidade do produto não é revelada por sua natureza, mas sim pela sua finalidade específica⁴³. Conforme Zavascki, para além das qualidades intrínsecas de um produto, para fins de enquadramento e fixação de alíquota deve ser levada em consideração a destinação do produto, o fim a que se presta. Tal critério permite identificar se um material de consumo é essencial para a manutenção da vida dos seres humanos ou se destina ao simples prazer e satisfação individual.⁴⁴ Isso significa dizer que, para que os produtos de higiene menstrual possam ter sua alíquota mínima, ou zero, devem se encaixar como essenciais para a subsistência humana.

Historicamente, no Brasil, os produtos de higiene menstrual só foram considerados essenciais a partir de 2016, quando finalmente os absorventes e tampões passaram a ser tributados com alíquota zero de IPI. Isto evidencia, de forma inequívoca, que até 2016 os

³⁹ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 363.

⁴⁰ MACHADO, Hugo Brito de. *Progressividade e Socialismo*. Artigo publicado no *Jornal Zero Hora* do dia 18 de agosto de 1998, p. 15.

⁴¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 107.

⁴² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 107 – 108.

⁴³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 109.

⁴⁴ STJ, RESP 1087925/PR, 2011.

absorventes e tampões não haviam atingido, no conceito do legislador, o grau de essencialidade necessária para que sua alíquota fosse zerada, o que gera muitos questionamentos sobre os vieses sociais utilizados pelo legislador e pelos chefes do poder executivo quando da tributação dos referidos produtos. Afinal, um produto tão essencial na vida de pessoas que menstruam, não só para o bem-estar físico, como psíquico e social, não pode ter outra classificação se não como essencial, atraindo inevitavelmente o princípio da seletividade.

Prosseguindo, para se verificar se a técnica do princípio da seletividade está efetivamente sendo empregada, é necessário o manuseio da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)⁴⁵. Os absorventes e tampões higiênicos ocupam o NCM⁴⁶ 9619.00.00, sendo que sua alíquota é 0. Já o coletor menstrual ocupa o NCM 3924.90.00 e sua alíquota é de 6,5%. Conforme se extrai da tabela abaixo.

Tabela 1 – Incidência de IPI sobre absorventes externos e internos e coletores menstruais⁴⁷

Produto	NCM	Descrição do item na TIPI	IPI
Absorventes menstruais e tampões	9619.00.00	Absorventes (pensos) e tampões higiênicos, cueiros, fraldas e artigos higiênicos semelhantes, de qualquer matéria	0%
Coletores menstruais	3924.90.00	Plásticos e suas obras – Serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou de toucador, de plástico. – Outros	6,50%

Dessa situação, se faz necessário a análise de dois pontos importantes sobre o ônus

⁴⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 107.

⁴⁶ Nomenclatura Comum do MERCOSUL.

⁴⁷ Elaboração própria utilizando-se da Tabela 7 elaborada por MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit. P. 113

das pessoas que menstruam.

Em primeiro plano, sobre a alíquota de absorvente e tampões higiênicos, Piscitelli explica que atualmente está em trâmite perante a Câmara dos Deputado o PL nº 3.0855/2019⁴⁸ cujo objetivo é estabelecer alíquota zero de IPI aos absorventes femininos. No entanto, embora o projeto de lei seja de fato um avanço no reconhecimento da desigualdade proporcionado pelo ônus tributário que recai sobre as pessoas que menstruam, como demonstrado, a alíquota de IPI sobre os absorventes externos e internos já foi zerada, desde 2016⁴⁹. Assim, o Projeto de Lei de fato não contribui muito para a diminuição do ônus suportado pelas pessoas que menstruam, somente fornece uma garantia mais sólida de que o que foi conquistado não será facilmente tomado por revogação de Decreto⁵⁰. Inclusive, é importante ressaltar que a alíquota zero de IPI nestes casos não serve para baratear o produto, e sim para proteger o consumidor final das oscilações de preço⁵¹. É, de fato, a aplicação prática do princípio da seletividade, uma vez que entende os absorventes internos e externos como bens essenciais o suficiente para que tenham sua alíquota zero, mas não é o suficiente para, por si, extinguir a discriminação de gênero ou a regressividade tributária, conforme será melhor abordado no capítulo que se segue.

Já sobre os coletores menstruais, de acordo com a pesquisa realizada por Menezes, embora possuam a mesma função que absorventes e se encaixarem na mesma descrição do NCM, os coletores são classificados em NCM diferente, uma vez que não absorvem o fluxo menstrual, apenas o coleta, “[a]ssim, os coletores são classificados na NCM 3924.90.00, mesma classificação de pás de lixo e baldes de plástico, e sofrem incidência de uma alíquota maior que os absorventes convencionais.”⁵². Menezes também resalta que os coletores menstruais possuem a mesma alíquota de IPI do que esponjas de maquiagem, 6,5%, que são produtos supérfluos e prescindíveis⁵³. Evidenciando que o princípio da seletividade, embora constitucionalmente estabelecido, nem sempre é respeitado pelo legislador, muito embora

⁴⁸ Atualmente, o Projeto de Lei aguarda a estimativa do impacto orçamentário e financeiro, desde 14/06/2019

⁴⁹ Decreto nº 8.950/2016 – que aprova a TIPI – posteriormente revogado pelos Decretos nº 10.923/2021 e 11.158/2022, que mantiveram a alíquota zero.

⁵⁰ *Tributação de gênero no Brasil. Valor Econômico*. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/08/tributacao-de-genero-no-brasil.ghtml>>. Acesso em: 16 set. 2023.

⁵¹ MOREIRA, Luisa Prado Affonso. *Pobreza Menstrual no Brasil: diagnóstico e alternativas*. 2021. 27 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Gestão de Políticas Públicas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021, p. 25.

⁵² MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 112.

⁵³ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 112-113.

sejam igualmente essenciais à dignidade e saúde⁵⁴, conforme será mais bem abordado no próximo capítulo.

Já em relação ao princípio da não cumulatividade, o §3º, II, do art. 153 da Constituição Federal, determina que o IPI será “não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”⁵⁵. A não cumulatividade tem o como finalidade a desoneração da cadeia de produção e conseqüente diminuição do ônus financeiro suportado pelo consumidor final⁵⁶. Nos ensinamentos de Carvalho, o princípio da não cumulatividade impõe técnica na qual o valor do tributo devido em cada operação deve ser compensado com a quantia que já incidiu nas etapas anteriores, mas é imprescindível o respeito dos valores principiológicos do sistema tributário nacional na sua aplicação, como o respeito à capacidade contributiva, justiça da tributação, uniformidade na distribuição da carga sobre etapas de circulação de industrialização de produtos.⁵⁷

A premissa básica da não cumulatividade é a necessidade do creditamento absoluto do tributo que incide na operação anterior, gerando o conhecida relação jurídica que inverte a regra-matriz de binômio de crédito da Fazenda Pública em face do contribuinte, gerando o então conhecido crédito tributário a favor do contribuinte, que configura um débito da Fazenda Pública⁵⁸. Os créditos utilizados para evitar a não cumulatividade são conhecidos como créditos básicos, e correspondem ao tributo que já foi cobrado na operação anterior. Esse crédito é deduzido na incidência seguida do mesmo tributo, uma vez que a tributação em cascata ocorre nas sucessivas etapas de produção. Dessa forma, na não cumulatividade, o tributo incide sobre o montante da operação, podendo o contribuinte abater, do montante a ser pago, o montante já suportado quando da aquisição de insumos. Tal compensação das operações anteriores, portanto, exige que a incidência do tributo tenha, pelo menos, gerado um ônus tributário, caso contrário não há como falar de cumulatividade, conforme ensina Paulsen⁵⁹. Tal princípio, no entanto, por não se basear em critérios subjetivos para aferição, não é interessante ao presente estudo, uma vez que, muito embora diminua ônus fiscal das

⁵⁴ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 113.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 110.

⁵⁶ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 162.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 190.

⁵⁸ ARAÚJO, Thaís Silveira. *A NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMO*. Revista dos Tribunais Online, São Paulo, v. 25, n. 3, p. 103-121, jul. 2020. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/content/dam/openweb/documents/pdf/Brazil/revistas-especializadas/rdtc-25-a-nao-cumulatividade-da-contribuicao-ao-pis-e-da-cofins-2.pdf>. Acesso em: 17 set. 2023

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 163.

peçoas que menstruam, é um princípio que se aplica igualmente a qualquer bem, afastando qualquer análise subjetiva do legislador, não sendo capaz de produzir qualquer desigualdade.

1.1.2. Contribuição ao PIS e a COFINS

O estudo das contribuições sociais ao PIS e a COFINS, se faz igualmente necessário, uma vez que fazem parte da tributação da atividade industrial e comercial dos produtos de higiene menstrual, seu estudo também é necessário, portanto, destaca-se o que segue.

A concessão de autoridade à União para estabelecer contribuições como meio de atuação na esfera social requer uma análise à luz do que a própria Constituição define como "social", ou seja, com base nos objetivos da ordem social, o que determinará quais atividades podem ser financiadas por meio de contribuições sociais. Portanto, não existe uma competência ilimitada ou um aval automático ao legislador para criar impostos que se justifiquem apenas como voltados para um propósito social. A validade da contribuição depende da finalidade almejada, que deve obrigatoriamente encontrar respaldo no Título relacionado à Ordem Social.⁶⁰

Observa-se, por exemplo, nos dispositivos constitucionais relativos à Ordem Social, que essa engloba ações não apenas relacionadas à saúde (artigo 196), à previdência (artigo 201) e à assistência social (artigo 203), que caracterizam a seguridade social, mas também abrange áreas como educação (artigo 205), cultura (artigo 215), esportes (artigo 217), meio ambiente (artigo 225) e outras⁶¹.

As contribuições direcionadas à seguridade social são conhecidas como contribuições sociais de seguridade social, enquanto aquelas com finalidades sociais distintas da seguridade são rotuladas como contribuições sociais gerais. Um exemplo disso é a extinta CPMF, que estava destinada às ações de saúde da União, e era considerada uma contribuição de seguridade social, ao passo que a contribuição "salário-educação," voltada à educação fundamental dos trabalhadores, é classificada como uma contribuição social geral. É crucial destacar que as contribuições sociais não se limitam exclusivamente às da seguridade social, tendo um âmbito muito mais amplo, pois podem ser criadas para qualquer finalidade que esteja alinhada com os objetivos da ordem social⁶².

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 58.

⁶¹ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 59.

⁶² Ibidem.

No que se refere às bases econômicas que podem ser tributadas, as contribuições sociais estão sujeitas ao artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, e as de seguridade social também ao artigo 195, incisos I a IV, da Constituição Federal de 1988. Portanto, as contribuições estabelecidas com base em outras premissas estão ou revogadas pela Emenda Constitucional 33/01 ou são consideradas inconstitucionais⁶³.

A Constituição Federal, em seu art. 195, outorgava, à União, a competência para que instituisse a contribuição dos empregadores sobre “faturamento”. Já atualmente, com a alteração do texto constitucional pela EC 20/98, o inciso I, alínea *b*, do art. 195 “enseja a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre ‘a receita ou faturamento’”⁶⁴. No entendimento do Supremo Tribunal Federal, “faturamento corresponde ao produto das atividades que integram o objeto social da empresa, ou seja, as atividades que lhe são próprias e típicas, como as receitas da venda de mercadorias, da prestação de serviços, da atividade seguradora, da atividade bancária, da atividade de locação de bens móveis e imóveis etc.”⁶⁵. Dessa forma, com a ampliação da base econômica das contribuições, passou-se a tributar não só o faturamento, que provém do objeto social da empresa, mas também a receita. Assim, passaram a ser tributadas as receitas não operacionais, complementares, acessórias ou eventuais⁶⁶. No entanto, mesmo que a hipótese de incidência das referidas contribuições tenha sido ampliada, não são todos os ingressos ou lançamentos contábeis a crédito que constituem receita tributável. Paulsen ensina que a base econômica de receita deve ser analisada sob a perspectiva da capacidade contributiva.

*“A análise da amplitude da base econômica “receita” precisa ser analisada sob a perspectiva da capacidade contributiva. Não pode o legislador fazer incidir contribuição sobre indenizações ou ressarcimentos e recuperações de custos tributários. Assim, sobre os valores recebidos a título de repetição do indébito tributário, não incide Cofins.”*⁶⁷

Assim, o PIS/Pasep, estabelecido pela Lei Complementar nº 07/70, foi mantido em vigor de maneira permanente, conforme estipulado no artigo 239. Além disso, o Finsocial, criado pelo Decreto-Lei nº 1.940/82, foi mantido temporariamente até a instituição de uma nova contribuição sobre o faturamento com base no artigo 195, inciso I, conforme o artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Como ambas possuem respaldo constitucional, não existe a objeção do “bis in idem.”. Dessa forma, o PIS/Pasep, sendo o PIS

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 436.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 436-437.

⁶⁶ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 437.

⁶⁷ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 438.

a contribuição das empresas direcionada a um programa para os trabalhadores empregados e o Pasep uma contribuição dos órgãos públicos voltada para um programa destinado aos servidores públicos, continua em vigor, embora agora respaldado por uma nova legislação. O Finsocial foi substituído pela COFINS⁶⁸. Assim, quando tratarmos das contribuições das empresas e entidades equiparadas com base na receita, passaremos a mencionar apenas o PIS e a COFINS.

Uma vez que a contribuição ao PIS e a COFINS são considerados na composição do preço, por serem tributos indiretos, conseqüentemente o consumidor final de produtos de higiene menstrual terá que arcar com o ônus de sua incidência. Nesse caso, a alíquota de PIS e COFINS incidentes sobre absorventes externos, tampões e coletores menstruais não é zero, mesmo que se trate de produtos essenciais. Comparativamente, a sua tributação é idêntica a de esponjas de maquiagem, o mesmo item comparativo mencionado no tópico 1.1.1. Conforme demonstra tabela abaixo, a incidência de PIS/COFINS, no regime não cumulativo, sobre tais produtos, atinge a alíquota de 9,25%.

Tabela 2 – Incidência de PIS/COFINS sobre absorventes externos e internos e coletores menstruais⁶⁹

Produto	NCM	Descrição do item na TIPI	PIS/COFINS
Absorventes menstruais e tampões	9619.00.00	Absorventes (pensos) e tampões higiênicos, cueiros, fraldas e artigos higiênicos semelhantes, de qualquer matéria	9,25%
Coletores menstruais	3924.90.00	Plásticos e suas obras – Serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou de toucador, de plástico. – Outros	9,25%

⁶⁸ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 439.

⁶⁹ Elaboração própria utilizando-se da Tabela 7 elaborada por MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 113

Ou seja, muito embora o princípio da capacidade contributiva, que como demonstrado acima está intrinsecamente relacionado à regressividade tributária, devesse ser aplicado à tributação de PIS/COFINS, não é o caso. Sobre isso, Piscitelli aponta que o ideal para se diminuir o ônus tributário sobre os produtos de higiene menstrual seria a alíquota zero ao PIS e à COFINS, mas que “essa tentativa foi barrada em 2013 pela então presidente Dilma Rousseff, por ocasião da conversão da Medida Provisória nº 609 na Lei nº 12.839/2013.”⁷⁰.

1.2. Tributação Estadual

1.2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS é um imposto incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, conforme art. 155, II, da CF/88, sendo que sua competência de criação, fiscalização e recolhimento foi outorgada aos Estados e Distrito Federal, pelo mesmo dispositivo legal.⁷¹ Veja-se.

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”*

Conforme ensina Carrazza, o ICMS é uma sigla que abriga, pelo menos, três impostos diferentes, “(a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que compreende o que nasce da entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior); (b) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (c) o imposto sobre prestações de serviços de comunicação”⁷². O ICMS incide sobre o produto a partir do momento em que o industrial o vende para o vendedor. O tributo incide sobre mercadoria que, conforme Carrazza, é o bem móvel que corpóreo que submete à mercancia, é o objeto da atividade mercantil ⁷³.

Da própria descrição, é possível se depreender que o ICMS irá incidir sobre os produtos de higiene menstrual, afinal estes são bens móveis, fungíveis e que estão sujeitos à

⁷⁰ *Tributação de gênero no Brasil*. Valor Econômico. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/08/tributacao-de-genero-no-brasil.ghtml>>. Acesso em: 17 set. 2023.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022., p. 49

⁷² *Ibidem*.

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 56

mercancia. Dessa forma, o imposto é de fundamental importância ao presente estudo. Da mesma forma que o IPI, o ICMS é regido pelos princípios da não-cumulatividade e seletividade, no entanto quanto a este último há certa particularidade a ser desenvolvida a seguir.

Sobre o princípio da não cumulatividade, aplicam-se as mesmas considerações já tecidas sobre o IPI. É um princípio que pretende afastar a tributação em “cascata” que prejudica as atividades econômicas, “já que onera, repetida e sobrepostamente, todas as etapas da circulação de bens e da prestação de serviços”⁷⁴. Novamente, se faz a ressalva de que o princípio atua de igual maneira em qualquer mercadoria, não produzindo qualquer tipo de discriminação, nem maior ônus ao consumidor final, motivo pelo qual não será aprofundado no presente estudo.

Sobre o princípio da seletividade, é importante destacar que, como o IPI, o ICMS é um produto majoritariamente extrafiscal, o que significa dizer que “tem em mira estimular comportamentos dos virtuais contribuintes”, desta forma, busca atender a valores constitucionais, devendo fomentar a proteção da saúde, a superação de desigualdades sociais, o princípio da dignidade humana etc.⁷⁵. Conforme o inciso III, §2º do art. 155 da CF/88, o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. No entendimento de Carrazza, “poderá” não faculta ao legislador aplicar o princípio da seletividade. Para Carrazza, o verbo é equivalente ao “deverá”, porque quando a Constituição delega um “poder”, está de fato delegando um dever. É o chamado poder-dever, de Bandeira de Mello⁷⁶. Dessa forma, o respeito ao princípio da seletividade pela tributação de ICMS é obrigatório tanto quanto o é para o IPI. O que significa dizer que o imposto deve ser utilizado para “estimular a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou conveniente à sociedade”.⁷⁷ Conforme Carrazza nos ensina, é possível alcançar a seletividade do imposto através de qualquer técnica de alteração quantitativa da carga tributária:

“A seletividade no ICMS pode ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variações de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc. Também as resoluções do Senado que fixam as alíquotas mínimas e máximas do ICMS poderão perfeitamente ser seletivas em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 390

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 498-499

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 499

⁷⁷ Ibidem.

É com a adoção do mecanismo de variação de alíquotas, porém, que a seletividade no ICMS se torna mais facilmente alcançável”⁷⁸

Em conclusão, as alíquotas do ICMS devem variar, sendo aumentadas ou diminuídas, em razão da sua essencialidade para o consumidor final, devendo sua carga tributária ser distribuída de forma diferente a depender do produto⁷⁹. No entanto, não é o que se verifica na prática. Embora a alíquota sobre produtos essenciais seja bem menor do que a de produtos supérfluos, de fato, seguindo a exemplo do que ocorre com o IPI, estas deveriam ser zeradas⁸⁰. Assim, o eventual desrespeito ao princípio da seletividade tal análise será aprofundada no segundo capítulo do presente estudo.

Do exposto, se pode concluir que o ICMS, sendo imposto indireto e incidente sobre produtos de higiene menstrual, incube seu ônus tributário às pessoas que menstruam, tal qual o IPI. No entanto, diferentemente do que acontece com o imposto incidente sobre a industrialização e o definido constitucionalmente, o ICMS atualmente não parece estar respeitando o princípio da seletividade, já que, diferentemente do IPI, sua alíquota está bem longe de ser zerada para vendas à população geral. Atingir a alíquota zero de ICMS sobre produtos de higiene menstrual não é necessariamente uma ideal distante a ser perseguida, conforme se verá no tópico que segue, é possível que o imposto seja zerado nessas situações.

1.2.2. Convênio do CONFAZ nº 187/2021

Muito embora exista a possibilidade de concessão de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados e Distrito Federal, tais benefícios não são concedidos de forma unilateral pelos entes federativos. De fato, para que ocorra a isenção de ICMS nos estados-membro, é necessário a celebração de convênio entre os referidos entes federativos⁸¹. Os convênios são dispositivos constitucionais, instituídos pelo art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88. Esses dispositivos são regidos pelo interesse nacional, que norteia a concessão de isenções de ICMS, conforme Carrazza⁸². Ou seja, para que ocorra a isenção de ICMS incidente sobre os produtos de higiene menstrual, deve haver deliberação de todos os estados-membros do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 501

⁷⁹ Ibidem.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 500

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 621

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 622

Tal tentativa de isenção de fato ocorreu, já que, em setembro de 2021, o CONFAZ de fato deliberou acerca da isenção de ICMS sobre os produtos de higiene menstrual. A proposta era baseada na dedução do ICMS sobre o preço do bem e sua discriminação no documento fiscal. Ocorre que a proposta foi negada, sob a argumentação de que a isenção favoreceria mulheres abastadas, que de fato poderiam arcar com o ônus dos produtos de higiene menstrual⁸³. No entanto, o governo do Ceará ao diminuir unilateralmente as alíquotas de ICMS sobre produtos femininos, inevitavelmente atraiu a atenção do CONFAZ que ratificou o Convênio nº 187/2021 que prevê a isenção de ICMS de produtos de higiene menstrual em operações destinadas a órgãos da administração pública direta e indireta federal⁸⁴. Embora a isenção seja limitada somente às operações destinadas à Administração Pública, o Convênio de fato representa certo avanço, uma vez que a isenção se estende, expressamente, aos coletores e discos menstruais e calcinhas higiênicas.

1.2.3. Legislação estadual de São Paulo

O Estado de São Paulo implementou internamente o quanto disposto no Convênio nº 187/2021, através do Decreto Legislativo nº 2.512/2021, que manifesta a concordância com a implementação do referido Convênio. Isso significa dizer que, no Estado de São Paulo, não mais incide ICMS sobre os produtos de higiene menstrual em somente em operações destinadas à Administração Pública.

A alíquota interna de ICMS para produtos no Estado de São Paulo, por regra geral, é de 18%⁸⁵. No entanto, os produtos de NCM 9619.00.00 – absorventes e tampões higiênicos – têm sua base de cálculo reduzida⁸⁶, sendo que a alíquota correspondente é de 12%. Ao passo que o coletor menstrual não recebe a mesma atenção, mesmo que se apresente como uma opção mais ecológica aos produtos de higiene menstrual⁸⁷, não gozando de qualquer tipo de benefício, sendo tributado pela alíquota geral de 18%, mesma alíquota das esponjas de maquiagem, utilizada a título comparativo.

⁸³ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 15

⁸⁴ *Confaz aprova isenção do ICMS de absorventes*. Valor Econômico. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/valor-juridico/post/2021/10/confaz-aprova-isencao-do-icms-de-absorventes.ghtml>>. Acesso em: 18 set. 2023.

⁸⁵ Artigo 52, inciso I, do RICMS/SP

⁸⁶ *RICMS 2000 – Anexo II Art. 34*

⁸⁷ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 112

Tabela 3 – Incidência de ICMS sobre absorventes externos e internos e coletores menstruais⁸⁸

Produto	NCM	Descrição do item na TIPI	ICMS
Absorventes menstruais e tampões	9619.00.00	Absorventes (pensos) e tampões higiênicos, cueiros, fraldas e artigos higiênicos semelhantes, de qualquer matéria	12%
Coletores menstruais	3924.90.00	Plásticos e suas obras – Serviços de mesa, artigos de cozinha, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou de toucador, de plástico. – Outros	18%

Ademais, foi aprovado pela Assembleia Legislativa o PL nº 1.177/19, que instituiu e definia as diretrizes para a política pública “Menstruação Sem Tabu”, de conscientização sobre a menstruação e a universalização do acesso a absorventes higiênicos. Tal projeto previa a regulamentação de distribuição de produtos de higiene menstrual no Estado de São Paulo, de modo a combater não só o ônus tributário sofrido pelas pessoas que menstruam, como, principalmente, combater a pobreza menstrual, que afeta pessoas em situação de vulnerabilidade socioeconômica.⁸⁹ Muito embora o texto tenha sido aprovado no âmbito legislativo, sofreu veto do então governador de São Paulo, Tarcísio de Freitas, sob a justificativa que já existiam programas de distribuição de absorventes, coletores menstruais, lenços umedecidos sem perfume e sacos para descarte de absorvente em escolas da rede pública estadual, pelo "Programa Dignidade Íntima", bem como que os produtos já eram distribuídos no sistema prisional feminino e nas unidades de internação de jovens e adolescentes paulistas⁹⁰.

⁸⁸ Elaboração própria utilizando-se da Tabela 7 elaborada por MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit. P. 113

⁸⁹ MACHADO, Livia. *Tarcísio Veta Projeto de Lei Que Previa Ampliar Distribuição de Absorventes No Estado de SP. G1*, 10 fev. 2023, g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2023/02/10/tarcisio-veta-projeto-de-lei-que-previa-ampliar-a-distribuicao-de-absorventes-no-estado-de-sp.ghtml. Acesso em 21 set. 2023

⁹⁰ Ibidem.

Pode-se perceber que o ICMS, constitucionalmente, deveria ser regido pelo princípio da seletividade, que funciona em função da essencialidade do produto para a subsistência do consumidor. No entanto, na prática, isto não parece ser uma verdade. Afinal, muito embora os absorventes internos e externos de fato sofram a incidência de alíquotas internas menores, ainda sim a atenção não é a mesma dispensada ao IPI, no qual se verificou o zeramento da alíquota. Inclusive, a alíquota sobre os coletores menstruais ainda é a mesma do que a de produtos supérfluos, como a esponja de maquiagem, o que demonstra não só uma falta de atenção ao princípio da seletividade, como uma aplicação desigual, que não considera os coletores menstruais tão essenciais como os absorventes internos e externos.

2. ANÁLISE CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS ITENS DE HIGIENE MENSTRUAL

2.1. Violação aos princípios da seletividade e capacidade contributiva e o surgimento da regressividade tributária

Conforme já demonstrado, o princípio da seletividade consiste em diminuir, ou até zerar, a alíquota de IPI e ICMS de um produto, em razão da sua essencialidade. Fundamentalmente, o conceito está ligado à superfluidade, ou sua ausência, em um produto⁹¹. Conforme ensina Canarazo, a essencialidade funciona como promotora de igualdade, exatamente por exigir tratamento equânime àqueles que possuam a mesma capacidade de suportar o encargo fiscal, isto é, a mesma capacidade contributiva, assim como promove tratamento diferenciados para aqueles com capacidade contributiva distinta. Dessa forma, uma vez que o contribuinte tenha consumido produtos tidos como essenciais, aqueles ligados à subsistência, ainda dispondo de renda poderá gozar também de produtos supérfluos⁹². Daí a importância de ser ter bem delimitado exatamente quais produtos são ou não supérfluos, caso contrário, incorrer-se-ia em uma situação brutalmente contrária ao atendimento do princípio da igualdade e capacidade contributiva, onde os consumidores vulneráveis socialmente sequer conseguiriam arcar com produtos necessários para a sua subsistência, por estes serem considerados supérfluos.

Situação esta que inclusive não está distante temporalmente da realidade atual. Afinal, embora hoje em dia o absorvente higiênico e o absorvente interno sejam tributados por alíquota 0 (zero) de IPI, por serem considerados essenciais, tal tributação somente se deu a partir de 2015. Ou seja, a seletividade em função da essencialidade, para os produtos de higiene menstrual, só passou a vigorar no Brasil a partir de 2015, menos de 10 anos atrás. Sendo que, inclusive, o princípio da seletividade somente é respeitado quando da tributação do IPI, quando na verdade também deveria ser aplicado na tributação do ICMS, que também é um imposto sobre consumo. Não suficiente, como já dito, os coletores menstruais sequer recebem esse tratamento tributário, embora sejam tão essenciais para as pessoas que menstruam quanto os absorventes, sendo tratados como produtos supérfluos por todos os tributos que neles incidem. Afinal, um sistema tributário eficiente e justo, que respeita os

⁹¹ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 106

⁹² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 108-109.

princípios norteadores de igualdade, seletividade e capacidade contributiva, deve buscar legitimidade e equilíbrio considerando as desigualdades enfrentadas por grupos vulneráveis socioeconomicamente, como das pessoas que menstruam, através de normas destinadas a amenizar a desigualdade e vulnerabilidade⁹³. Dessa discussão, dois destaques merecem ser feitos.

O primeiro deles é a necessidade e importância de representação de pessoas que menstruam, tanto no poder legislativo quanto executivo. Isto porque, os decretos que regulam as alíquotas de IPI e ICMS são determinados pelo poder executivo, e os projetos que fixam em lei o zeramento de alíquotas são propostos pelo poder legislativo. Esse ponto pode ser verificado em vários momentos durante a emancipação feminina ao longo da história, como na época das sufragistas norte-americanas, do século XIX, que utilizavam do mote “*no taxation without representation*”, que exigia uma participação feminina ativa na vida política para então se dever pagar impostos⁹⁴. No entanto, não é o que se verifica na prática do sistema governamental brasileiro. De dados extraídos da Câmara dos Deputados, é possível verificar que a bancada feminina da Câmara de Deputados obteve expressivo crescimento entre 2014 e 2018, passando de 51 deputadas para 77⁹⁵. Partindo para uma visão geral, nas últimas eleições, foram eleitas 302 mulheres, contra 1.394 homens para a Câmara dos Deputados, Senado, Assembleias Legislativas e governos estaduais, o que representa aproximadamente 18% de mulheres em posição de poder. Embora seja uma porcentagem maior se comparada com o próprio histórico brasileiro, está longe de ser ideal.⁹⁶

O segundo ponto a ser analisado é a regressividade dos tributos indiretos, que fere os princípios da capacidade contributiva e igualdade. Vale a pena conceituar que o princípio da capacidade contributiva não passa de uma “expressão específica do princípio da igualdade no âmbito tributário”⁹⁷. Um tributo é dito progressivo quando o ônus suportado pelo contribuinte é diretamente proporcional a sua capacidade contributiva, já regressivo quando o oposto

⁹³ SARAIVA, Ana Pontes et al (org). Op. Cit., p.55.

⁹⁴ SARAIVA, Ana Pontes et al (org). Op. Cit., p.93-94.

⁹⁵SIQUEIRA, Carol. Bancada Feminina Aumenta 18,2% E Tem Duas Representantes Trans - Notícias. Portal Da Câmara Dos Deputados, 3 out. 2022, www.camara.leg.br/noticias/911406-bancada-feminina-aumenta-18-e-tem-2-representantes-trans/#:~:text=A%20bancada%20feminina%20na%20C%3%A2mara. Acesso em 07 out. 2023.

⁹⁶ AMARAL, Talita. “Especial Eleições 2022 - Representatividade Feminina Ainda é Baixa Na Câmara.” CNN Brasil, 10 May 2022, www.cnnbrasil.com.br/politica/mulheres-aumentam-representacao-na-camara-mas-representatividade-ainda-e-baixa/. Acesso em 07 out. 2023.

⁹⁷ SARAIVA, Ana Pontes et al (org). Op. Cit., p. 99.

ocorre, sendo o ônus inversamente proporcional à capacidade contributiva⁹⁸. Dessa feita, Machado nos ensina que, todos os tributos indiretos são regressivos, uma vez que a carga tributária aumenta para aqueles com menor patrimônio e renda em comparação com aqueles que possuem mais recursos, é fundamentalmente uma questão de proporcionalidade entre o consumo e quantidade disponível de renda e patrimônio, porque a carga tributária torna-se maior para aquelas pessoas de menor patrimônio e renda⁹⁹. Grassano conceitua que, ao afirmarmos que a tributação brasileira é regressiva, com isso queremos dizer que se trata de um sistema fundado em impostos indiretos, sobre o consumo de bens e serviços, o que representa metade da carga tributária no Brasil¹⁰⁰.

Trazendo a questão ao caso prático da tributação sobre os produtos de higiene menstrual, é possível verificar a forte presença da regressividade tributária. Conforme apontado por estudos do DIEESE, as mulheres são maioria entre os que recebem piso salarial, em detrimento dos homens, que recebem salários mais altos. Apontou-se que aproximadamente 43% das mulheres recebem salário-mínimo, enquanto este percentual é de 23% para os homens. Mesmo em setores do mercado em que a presença feminina é mais significativa, a diferença na remuneração é bem expressiva, no âmbito das profissionais de ciências e das artes, por exemplo, em que a participação das mulheres é de 62,13%, as trabalhadoras recebem 32,24% a menos do que trabalhadores homens¹⁰¹. Daí que se extrai que, com uma renda maior, conseqüentemente os homens possuem um patrimônio proporcionalmente maior do que das mulheres. Nesse cenário, o impacto dos produtos de higiene menstrual é muito maior no patrimônio das pessoas que menstruam do que dos homens cis, que possuem um maior acúmulo de riquezas, em razão de maiores remunerações, e sequer serem obrigados fisiologicamente a se utilizarem dos referidos produtos.

No entanto, mesmo diante do cenário explícito da regressividade tributária, um relatório realizado pela Cooperação e Desenvolvimento Econômico brasileiro de 2018, verificou que o Brasil quase não modificou seu modelo de arrecadação tributária durante uma década, o que, aliado a um forte apoio na tributação sobre o consumo e contribuições,

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). Op. Cit., p. 201.

⁹⁹ Ibidem.

¹⁰⁰ SARAIVA, Ana Pontes et al (org). Op. Cit., p.19

¹⁰¹ A LEI da Igualdade salarial entre homens e mulheres Lei n° 1.085, de 2023. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, [S. l.], p. 1-15, 3 jul. 2023. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/outraspublicacoes/2023/sinteseEspecial13.pdf>. Acesso em: 9 nov. 2023.

consolidou um sistema tributário regressivo propagador de desigualdade social¹⁰². Portanto, é evidente que as pessoas que menstruam, ao ocuparem uma posição na sociedade brasileira onde não só auferem menos renda, como também arcam com ônus tributário dos produtos de higiene menstrual notadamente desnecessários ao homem cis, são grandemente afetadas pela regressividade tributária.

Sabendo que a regressividade tributária atinge de forma desigual os contribuintes do sistema tributário nacional, formando inclusive uma relação de desigualdade de gênero, no presente caso estudado, é evidente que se trata de dispositivo que fere os preceitos constitucionais de dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais (art. 3º, III) e a promoção do bem de todos¹⁰³. O modelo tributário que incorre na regressividade acaba por ofender o princípio da capacidade contributiva, e, conseqüentemente, o da igualdade. Essa situação macula todo o sistema tributário brasileiro, ao demonstrar um movimento do legislador no sentido inverso do vetor da igualdade material, afastando-se do ideal de um sistema tributário inspirado nos princípios da progressividade e igualdade¹⁰⁴.

Daí a necessidade de maior seriedade e rigidez na aplicação do princípio da seletividade, lançando mão de alíquotas de fato seletivas em relação à essencialidade do produto¹⁰⁵. Assim, retoma-se mais uma vez a questão da tributação de coletores menstruais, que não são tratados pelo sistema tributário como os absorventes externos e internos, simplesmente por não absorverem o fluxo menstrual, apenas coletá-lo, chegando a atingir alíquota total de até 33,75%¹⁰⁶. Tal situação, por si, demonstra o descuido com a aplicação do princípio da seletividade, já que se deixa de reconhecer que o coletor é tão essencial quanto os outros produtos de higiene menstrual, por uma questão puramente relacionada a especificações técnicas, não sopesando o papel social do produto. Aliás, conforme demonstra Machado, é importante acrescentar que os coletores menstruais acabam por receber o tratamento tributário “pior” do que produtos tidos como supérfluos, como a esponja de maquiagem, que além de ter a alíquota de IPI zerada, é tributado por uma alíquota estimada de 27,25%¹⁰⁷.

¹⁰² SARAIVA, Ana Pontes et al (org). Op. Cit., p.98

¹⁰³ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 49.

¹⁰⁴ SARAIVA, Ana Pontes et al (org). Op. Cit., p.98

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). Op. Cit., p. 201

¹⁰⁶ MENEZES, Luiza Machado de Oliveira. Op. Cit., p. 112

¹⁰⁷ Ibidem.

Do exposto neste tópico, se depreende que: (i) a representatividade das pessoas que menstruam em órgãos de poder do Estado brasileiro seria fundamental para o respeito dos princípios da seletividade e capacidade contributiva em relação aos produtos de higiene menstrual, uma vez que daí partem as normas que de combate a regressividade e discriminações de gênero; (ii) a regressividade tributária é o resultado de um sistema tributário voltado para a tributação sobre consumo e serviços, gerando uma séria desigualdade tributária, afrontando o princípio da capacidade tributária, e conseqüentemente da igualdade; (iii) para os absorventes externos e internos, existe um cuidado um pouco maior com a aplicação do princípio da seletividade e conseqüentemente do respeito à capacidade contributiva, já que a alíquota de IPI de referidos produtos é zero. Mas, em relação ao ICMS que, como visto, também deveria ser apurado pelo princípio da seletividade, o mesmo não se verifica. O que parece demonstrar um caminho traçado pela metade em direção à igualdade de gênero no sistema tributário nacional.; (iv) já em relação aos coletores menstruais, é evidente que o princípio da seletividade não é respeitado nem no IPI, nem no ICMS, visto que, embora o produto seja tão essencial quanto os absorventes, sendo uma alternativa até mais ecológica, não há o mesmo incentivo tributário, o mesmo empenho no combate à regressividade, conseqüentemente atingindo desigualmente as pessoas que menstruam, consumidoras destes produtos.

2.2. A correlação entre o ônus tributário e a pobreza menstrual no Brasil

Avançando nos estudos, é necessário que se analise a questão da pobreza menstrual no Brasil, e a existência, ou não, de relação com o ônus tributário das pessoas que menstruam. Primeiramente, a pobreza menstrual é caracterizada pela falta, às pessoas que menstruam, “de acesso a recursos, infraestrutura e conhecimento para que tenham plena capacidade de cuidar da sua menstruação”¹⁰⁸. E isso leva as pessoas que menstruam a recorrerem ao uso de jornal, pedaços de pano, folhas de árvores¹⁰⁹ ou até mesmo miolo de pão¹¹⁰. Sobre o assunto, pode-se

¹⁰⁸ UNICEF, Fundo de População das Nações Unidas, Fundo das Nações Unidas para a Infância. *Pobreza menstrual no Brasil. Desigualdades e violações de direitos*. 2021. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maior2021.pdf, acesso em 12 out. 2023, p. 17

¹⁰⁹ LIMA, Paola. *O Que é Pobreza Menstrual E Por Que Ela Afasta Estudantes Das Escolas*. Senado Federal, 29 julho 2021, www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/07/o-que-e-pobreza-menstrual-e-por-que-ela-afasta-estudantes-das-escolas, acesso em 12 out. 2023.

¹¹⁰ MIYAKE, Alina. Tampon Tax: uma Análise do Tratamento Tributário dos Produtos Menstruais no Brasil *Revista Direito Tributário Atual* n° 53. ano 41. p. 25-60. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 4.

destacar os seguintes dados.

Conforme relatório divulgado pela UNICEF e UNFPA, “aproximadamente 13,6 milhões de brasileiros (cerca de 6,5% da população) vivem em condições de extrema pobreza, ou seja, sobrevivendo com menos de U\$ 1,90 por dia (o equivalente a R\$ 151,00 por mês segundo cotação vigente em 2019) e cerca de 51,5 milhões de pessoas estão abaixo da linha de pobreza (1 a cada 4 brasileiros vivendo com menos de R\$ 436,00 ao mês)”¹¹¹. O relatório ainda aponta que existe um impacto econômico imediato causado pela ausência de políticas públicas empenhadas em combater a pobreza menstrual, inclusive enquanto meninas, meninos trans e pessoas não binárias vivenciam sua adolescência. A negligência estatal acaba por resultar em problemas de saúde que poderiam ser evitados, como alergias/irritações até aqueles que podem resultar em óbitos, como a síndrome do choque tóxico¹¹². Sobre essas condições, o estudo demonstra que a primeira menstruação geralmente inicia entre os 11 e 15 anos em 90% dos casos, com uma média de 13 anos de idade. Isso implica que, se as meninas estiverem frequentando a série apropriada para sua idade, a maioria delas passará de 3 a 7 anos de sua vida escolar menstruando. Portanto, as condições dos sanitários nas escolas e a disponibilidade de produtos de higiene nesse ambiente são cruciais para garantir a dignidade dessas jovens.¹¹³.

Já sobre o consumo de absorventes, o relatório, através da POF¹¹⁴, verificou que aproximadamente 8,7 milhões de garotas residiam em lares onde pelo menos uma pessoa havia adquirido absorventes. Ao analisar o consumo de absorventes, notou-se que as maiores discrepâncias quando se dividiu os dados em quintis¹¹⁵, seja considerando o consumo total da família que inclui pelo menos uma garota de 10 a 19 anos, ou quando se examinou apenas para o consumo relatado especificamente para a garota entrevistada. No quintil com os 20% de menor gasto por unidade de consumo (UC), a média de gasto foi surpreendentemente baixa, cerca de R\$ 3,75. Por outro lado, no último quintil, que inclui os 80% restantes, a média de gasto foi significativamente mais alta, atingindo R\$ 28,44 por família. Ao se examinar o gasto declarado por garotas entre 10 e 19 anos, notou-se que o primeiro quintil tinha uma média ligeiramente superior, cerca de R\$ 3,82, enquanto o quinto quintil

¹¹¹ UNICEF, Fundo de População das Nações Unidas, Fundo das Nações Unidas para a Infância. Op. Cit., p. 06.

¹¹² Ibidem.

¹¹³ UNICEF, Fundo de População das Nações Unidas, Fundo das Nações Unidas para a Infância. Op. Cit., p. 17-18.

¹¹⁴ Pesquisa de Orçamentos Familiares

¹¹⁵ Distribuição de frequência em cinco domínios de áreas iguais

apresentava uma média de gasto de R\$ 14,17. Quando se considerou a média de gastos com absorventes por unidade de consumo, levando em conta todas as compras individuais reportadas pela família, essa média atingiu R\$ 12,97. No entanto, ao ajustar essa média de acordo com o número de garotas e mulheres em idade fértil na família, a média de gasto com absorventes por mulher se reduziu para menos da metade, alcançando R\$ 5,92. Nessas condições, ao dividir a despesa total declarada nas compras individuais pelo número de mulheres em idade fértil na mesma unidade de consumo (UC), a média de gasto para uma garota negra era de R\$ 5,45, o que representava uma redução de 18% em comparação com uma garota branca¹¹⁶.

Ou seja, o relatório acaba por demonstrar que a ausência de renda está diretamente ligada à formação da pobreza menstrual e, como já disposto, a renda e a regressividade tributária estão intrinsecamente ligadas a esse resultado. O que nos leva a perceber que os altos preços do absorvente, frutos da igualmente alta tributação, somados a uma população vulnerável socioeconomicamente que arca com o ônus tributário dos produtos de higiene menstrual, é responsável por aumentar o abismo da desigualdade de gênero na sociedade brasileira. Daí porque foi de suma importância a promulgação da Lei nº 14.214/2021, que propõe o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual, que determina a distribuição de absorventes gratuitos, pelo SUS, para a higiene menstrual de estudantes dos ensinos fundamental e médio, mulheres em situação de vulnerabilidade e presidiárias de forma gratuita¹¹⁷. Em suma, a lei demonstra o reconhecimento, e preocupação do legislativo com a pobreza menstrual e os avanços em direção à dignidade menstrual. Com a promulgação da lei, o que se verifica na prática é o repasse ao Estado do ônus financeiro das pessoas que menstruam, em situação de vulnerabilidade, uma vez que, pela estimativa do Ministério da Saúde, serão beneficiadas 8 milhões de pessoas que menstruam, sendo investido o total de R\$ 418 milhões por ano¹¹⁸.

Assim, podemos verificar que a pobreza menstrual é um problema social intimamente ligado à falta de acesso das pessoas que menstruam aos produtos de higiene

¹¹⁶ UNICEF, Fundo de População das Nações Unidas, Fundo das Nações Unidas para a Infância. Op. Cit.

¹¹⁷ SENADO, Agência. “Promulgada Lei Para Distribuição de Absorventes Às Mulheres de Baixa Renda.” Senado Federal, 18 mar. 2022, [¹¹⁸ ABDALA, Vitor. “Governo Lança Programa de Distribuição Gratuita de Absorvente Pelo SUS.” Agência Brasil, 8 Mar. 2023, \[agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2023-03/governo-lanca-programa-de-distribuicao-gratuita-de-absorvente-pelo-sus\]\(http://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2023-03/governo-lanca-programa-de-distribuicao-gratuita-de-absorvente-pelo-sus\).](http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/03/18/promulgada-lei-para-distribuicao-de-absorventes-as-mulheres-de-baixa-renda#:~:text=A%20norma%20determina%20que%20estudantes, acesso em 15 out. 2023.</p></div><div data-bbox=)

menstrual¹¹⁹, e que tal falta é responsável por afetar profundamente o seu bem-estar físico e psicológico, principalmente durante sua formação. E isso está intrinsecamente conectado à diferença de renda entre pessoas que menstruam e homens cisgênero que, conjuntamente com a alta tributação dos bens de higiene menstrual, são uma manifestação da regressividade do sistema tributário nacional que, por sua vez, é diretamente responsável pela propagação de desigualdade socioeconômica e de gênero.

E, embora até o momento o legislativo e executivo brasileiros não tenham de fato se empenhado no combate da regressividade tributária, a promulgação da Lei nº 14.214/2021 parece ser o começo do combate da pobreza menstrual causada pela regressividade tributária, ao desonerar o consumidor final e transferir ao Estado o poder/dever de distribuição de absorvente, gratuitamente, às pessoas mais afetadas pelo fenômeno discriminatório causado pela tributação. Nos parece que essa transferência, embora muito bem-intencionada e cabível, não deva agir sozinha. Em verdade, conforme tudo já exposto, além da distribuição gratuita de produtos de higiene menstrual para pessoas que menstruam em situações de vulnerabilidade, seria necessário que a legislação tributária também fosse modificada com o inequívoco reconhecimento de que todos os produtos de higiene menstrual são essenciais e, por isso, devem ter as menores alíquotas possíveis de todos os tributos que neles incidem, além de um alinhamento com políticas sérias e sólidas o suficiente para garantirem que a desigualdade de renda não se propague indefinidamente.

2.3. Comparação entre a tributação dos produtos de higiene menstrual no Brasil e no Reino Unido

No presente tópico será abordada a relação do Reino Unido com a tributação de bens dos produtos de higiene menstrual. No conjunto de países, tal tributação é conhecida com “*tampon tax*”¹²⁰ e, sob o slogan “*Stop taxing periods. Period*”¹²¹, o tema vem sendo discutida e combatida com afinco desde 2015¹²², o que gerou algumas situações interessantes do ponto

¹¹⁹ PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes; SILVA, Samyla Carvalho Gonçalves; LIMA, Leda Batista da Silva Diogo de. *DESIGUALDADE DE GÊNERO E SEGURANÇA HUMANA: UMA ANÁLISE DA POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL*. Direitos Sociais e Políticas Públicas, Bebedouro, v. 10, n. 2, p. 598-623, ago. 2022.

¹²⁰ Taxa de absorventes, em tradução livre

¹²¹ Em tradução livre “Parem de taxar a menstruação. Ponto final”. O slogan faz um jogo com a palavra “period”, que em inglês significa tanto menstruação quanto ponto final.

¹²² YAZICIOĞLU, Alara Efsun. *Pink Tax and the Law: discriminating against women consumers*. New York:

de vista tributário, e no avanço da erradicação da desigualdade de gênero causada pela tributação, que podem contribuir ao escopo do tema estudado. É o que se passa a examinar.

2.3.1. A tributação pelo VAT (IVA)

A tributação sobre o valor agregado tem uma alíquota padrão, a qual estão sujeitos a maioria dos bens e serviços tributados. No entanto, diante da preocupação com o enfrentamento da regressividade tributária, há algumas exceções para a regra de aplicação geral do VAT, são elas (i) redução da alíquota; (ii) zeramento da alíquota; e (iii) isenção. As alíquotas reduzidas envolvem a aplicação de uma alíquota menor do que a alíquotas padrão a certos bens e serviços considerados essenciais ou de importância significativa para outros propósitos, como o incentivo à cultura e ao esporte. Por exemplo, alguns dos produtos e serviços que podem ser sujeitos a alíquotas reduzidas incluem itens como alimentos, fornecimento de água, produtos farmacêuticos, livros, entrada em eventos culturais e uso de instalações esportivas.¹²³ As práticas de alíquota zero e isenção são semelhantes em certo ponto. Já que, em ambos os mecanismos, os consumidores não pagam o VAT oficialmente sobre os produtos e serviços em questão, sendo que a distinção ocorre na dedutibilidade do VAT de entrada. Isto porque, enquanto o sistema de alíquota zero permite ao fornecedor creditar o VAT de entrada – de modo semelhante ao que ocorre com o ICMS e o IPI –, a isenção não permite esse creditamento. Como resultado, transações com alíquota zero ficam isentas de VAT, enquanto transações isentas podem implicar um ônus tributário ao fornecedor. Esse custo adicional suportado pelo fornecedor provavelmente se refletirá nos preços cobrados, representando, assim, uma carga tributária invisível para os consumidores¹²⁴, situação semelhante ao fenômeno indireto de tributação que gera um ônus tributário ao consumidor, mesmo com o fenômeno da não-cumulatividade. Tanto a alíquota zero quanto as isenções são estratégias comuns utilizadas pelos países para aliviar o ônus do VAT para famílias de baixa renda. Por exemplo, no Reino Unido, alguns alimentos e equipamentos para pessoas com deficiência têm alíquota zero, e eventos de caridade patrocinados pelo Estado são isentos de impostos¹²⁵. A decisão de isentar ou aplicar alíquotas reduzidas a determinados produtos e serviços é determinada pelos Estados e varia entre os Entes. No entanto, a

Routledge, 2018, p. 58.

¹²³ YAZICIOĞLU, Alara Efsun. Op. Cit., p. 62.

¹²⁴ YAZICIOĞLU, Alara Efsun. Op. Cit., p. 62-63

¹²⁵ YAZICIOĞLU, Alara Efsun. Op. Cit., p. 63

liberdade de escolha dos Estados pode estar sujeita a limitações. Antes do Brexit, por fazer parte da União Europeia, o Reino Unido obedecia às diretrizes da Diretiva 2006/112, que estabelece o número de alíquotas reduzidas que podem ser implementadas pelos Estados-Membros, os produtos e serviços que podem ser sujeitos a alíquotas reduzidas ou isenções de impostos. Geralmente, nesses países, o critério para isenção ou zeramento de alíquota não é fixado por lei, sendo que o dispositivo legal serve tão somente para trazer um rol de produtos beneficiados¹²⁶.

A necessidade de atender às “convicções generalizadas das pessoas sobre o que é justo” e reduzir a regressividade tributária são os motivos principais que levam os países a introduzirem exceções em seus sistemas de VAT. Sobre a primeira estratégia, destacamos que cobrar impostos sobre necessidades básicas é uma política que raramente encontra apoio público, como evidenciado no debate sobre a tributação de absorventes. Assim, as alíquotas reduzidas, a alíquota zero e as isenções ajudam a aliviar as preocupações populares¹²⁷, o que demonstra o apelo popular na tributação. No entanto, a segunda meta não pode ser alcançada apenas por meio de alterações no sistema de VAT, de acordo com a opinião predominante¹²⁸.

Os impactos resultantes da aplicação de múltiplas alíquotas de VAT são geralmente considerados bastante limitados. É frequentemente discutido que, embora os indivíduos de baixa renda possam gastar uma proporção significativa de seus ganhos em necessidades básicas, em termos absolutos, os indivíduos mais ricos provavelmente gastarão mais nesses tipos de necessidades. Portanto, a maior parte da receita renunciada devido à isenção desses itens ou à tributação com alíquotas reduzidas ou zero afeta principalmente os indivíduos mais ricos, e não os mais pobres¹²⁹. E este resultado não poderia ser outro, afinal, conforme já vimos, a regressividade tributária é inversamente proporcional à tributação sobre bens de consumo e a renda do consumidor. Para fins de exemplo de tal situação no VAT, Yazicioğlu aponta um estudo realizado por Keen, no México, em 2007, que demonstrou que, para cada US\$100 (cem dólares) isentados pela alíquota zerada, menos de US\$ 5 (cinco dólares) beneficiaram aos 10% mais pobres, enquanto mais de US\$ 20 (vinte dólares) beneficiaram aos 10% mais ricos da população. Apesar de parecer que esse exemplo apoia a visão predominante, é importante observar que, devido à diminuição da utilidade marginal da

¹²⁶ Ibidem.

¹²⁷ Ibidem.

¹²⁸ Ibidem.

¹²⁹ Ibidem.

riqueza, 5% dos orçamentos de baixa renda representam uma contribuição muito mais significativa do que 20% dos orçamentos de alta renda. Em outras palavras, a alíquota zero implementada no México parece proporcionar um impacto econômico mais significativo para os 10% mais pobres do que para os 10% mais ricos do país. Quando se considera o montante total arrecadado por meio do VAT, pode-se presumir que as alíquotas reduzidas e as alíquotas zero têm um efeito positivo nos orçamentos de baixa renda¹³⁰. E esse é exatamente o ponto da diminuição da regressividade tributária, trazido no tópico 2.1. Dito isso, de acordo com a visão predominante, mesmo que tal impacto exista, ele é considerado relativamente insignificante quando comparado aos efeitos que podem ser alcançados por meio dos seguintes outros métodos¹³¹.

Em primeiro lugar, os impostos sobre a renda são considerados ferramentas mais eficazes para permitir uma redistribuição adequada da renda. Em segundo lugar, em relação ao sistema de VAT, acredita-se que o foco não deveria se limitar apenas à incidência do imposto, mas sim ao efeito combinado do imposto e à forma como suas receitas são gastas. Destinar uma parte das receitas do VAT para fornecer subsídios às famílias de baixa renda (como vales-alimentação, aluguéis subsidiados etc.) e aumentar a provisão pública de bens e serviços (como saúde básica, educação e infraestrutura) poderia reduzir significativamente a pobreza e a desigualdade de gênero. Portanto, a adoção de um VAT de alíquota única seria justificada: ao fazer uma contribuição relativamente pequena, as famílias de baixa renda podem se beneficiar de uma variedade de serviços públicos e subsídios, que são predominantemente financiados pelos impostos pagos pelos indivíduos mais ricos¹³².

2.3.2. O histórico do combate à “*tampon tax*” no Reino Unido

Detalhada a tributação pelo VAT, partiremos para a análise histórica da “*tampon tax*” no Reino Unido. Conforme explica Miyake, O VAT foi implementado no Reino Unido em 1973, quando o país ingressou na Comunidade Econômica Europeia (CEE). Naquela época, os produtos sanitários, incluindo produtos menstruais, eram sujeitos a uma alíquota de imposto de 10%. Em 1974, a alíquota do VAT foi reduzida para 8%. Em 1979, ela foi aumentada para 15% e, em 1991, para 17,5%. A partir de 2001, os produtos menstruais

¹³⁰ YAZICIOĞLU, Alara Efsun. Op. Cit., p. 64

¹³¹ Ibidem.

¹³² Ibidem.

passaram a ser tributados à alíquota de 5% devido a uma moção apresentada pela membro do Parlamento, Christine McCafferty. Assim, em 2015, a ativista Laura Coryton lançou uma petição pedindo o fim da "*tampon tax*", conseguindo obter cerca de 320 mil assinaturas. No entanto, nesse contexto, o governo britânico justificou a impossibilidade de reduzir a alíquota de imposto de acordo com a legislação da União Europeia (UE) - que, como já exposto, determina quais produtos podem ser isentos do VAT – mas, o Reino Unido se comprometeu a buscar mudanças como parte da revisão das alíquotas que ocorreria na Comissão Europeia em 2016. Ao mesmo tempo, o Chanceler George Osborne anunciou a criação do "*tampon tax fund*" que direcionava a receita do VAT sobre produtos menstruais para iniciativas em benefício das mulheres, incluindo a distribuição gratuita desses produtos para pessoas em situação de necessidade¹³³, muito semelhante com o ocorrido com a aprovação da Lei nº 14.214/2021 aqui no Brasil. Aliás, prática também muito similar às Contribuições no sistema tributário brasileiro, uma vez que referidos tributos atuam para custear ações voltadas a finalidades específicas para seletos grupo de contribuintes¹³⁴.

No entanto, a controvérsia em relação à tributação de produtos menstruais persistiu. No caso do Reino Unido, conforme demonstrado no tópico 2.3.1, a indignação é principalmente devido ao fato de que produtos cuja necessidade ou essencialidade menor estavam sujeitos à alíquota zero de VAT, como no caso de carnes exóticas, capacetes e os famosos *Jaffa Cakes*. A razão para esse critério controverso de aplicação de alíquota zero remonta a questões históricas. Quando o Reino Unido se juntou à CEE, foi permitido que mantivesse as alíquotas zero existentes na época, que se concentravam em transporte e alimentação. Não foi possível incluir novos produtos nessa lista posteriormente. Conforme já demonstrado, os países da EU que adotam o VAT não são totalmente livres para regular suas alíquotas. Com o Brexit, o Reino Unido eliminou o "*tampon tax*", aplicando alíquota zero a absorventes higiênicos e tampões¹³⁵, assim a partir da *VAT Notice 701/7*, os produtos de proteção sanitária passaram a ser tributados pela alíquota 0 (zero) de VAT¹³⁶. Nesse contexto, alguns argumentam que o regime de tributação anterior combinado com o "*tampon tax fund*" seria um melhor instrumento para combater a pobreza menstrual, especialmente em um cenário em que há desconfiança de que a redução de impostos seja repassada aos

¹³³ MIYAKE, Alina. Op. Cit., p. 34-35.

¹³⁴ PAULSEN, Leandro. Op. Cit.

¹³⁵ MIYAKE, Alina. Op. Cit., p. 34-35.

¹³⁶ Informação disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services#health-education-welfare-and-charities>. Acesso em 23 out. 2023.

consumidores¹³⁷.

Assim, desse histórico britânico se extrai o fato de zerar as alíquotas dos tributos incidentes sobre os produtos de higiene menstrual não é imperiosamente uma solução para o combate da pobreza menstrual. Sobre o tema, uma matéria do site britânico “*The Guardian*” demonstrou que, doze meses após a abolição da “*tampon tax*”, o preço dos absorventes voltou a crescer, em muitos casos muito mais do que 10% da alíquota de inflação, sendo que o fundador da empresa de consultoria sem fins lucrativos “*Tax Policy Associates*”, Dan Neidle, aponta que a melhor solução para a “*tampon tax*” seria a distribuição gratuita dos produtos de higiene menstrual, caso contrário se estaria aumentando os lucros dos varejistas, que são responsáveis pela fixação do preço dos produtos¹³⁸. O que bem demonstra que nenhuma das políticas, zeramento de alíquotas e distribuição gratuitas, seria altamente efetiva, se não realizadas em conjunto.

2.4. Perspectivas da reforma tributária (PEC 45/2019)

Atualmente, está em trâmite no Congresso Nacional a reforma do sistema tributário brasileiro, através da PEC 45/2019. Trata-se de uma Proposta de Emenda à Constituição que já foi aprovada em 2 (dois) turnos na Câmara dos Deputados, sendo que, atualmente, pende sua aprovação pelo Senado Federal¹³⁹. Em breve resumo, a proposta visa a substituição de cinco tributos – IPI; Contribuição ao PIS; COFINS; ICMS; e ISS – por dois impostos sobre o valor adicionado, o IVA, tratado no tópico 2.3. Quanto ao ICMS e ISS, esses passarão a configurar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que será de responsabilidade dos Estados e Municípios. Já os IPI, PIS e COFINS integrarão a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sendo ambos os novos tributos não-cumulativos¹⁴⁰.

A reforma, no entanto, não parece ir ao encontro do combate da regressividade tributária ou da igualdade de gênero. Segundo o relatório “Reforma Tributária e Desigualdade de Gênero” desenvolvido pelo Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo

¹³⁷ MIYAKE, Alina. Op. Cit., p 34-35.

¹³⁸ WOOD, Zoe. Concerns over Price Rises for Period Products despite Removal of Tampon Tax. *The Guardian*, 21 mai 2023, www.theguardian.com/politics/2023/may/21/treasury-analysing-whether-removal-of-tampon-tax-has-lowered-prices. <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/camara-deputados-aprova-em-dois-turnos-a-pec-que-cria-a-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 out 2023

¹³⁹ *Câmara Dos Deputados Aprova Em Dois Turnos a PEC Que Faz a Reforma Tributária*. Ministério Da Fazenda, 7 jul 2023, www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/camara-deputados-aprova-em-dois-turnos-a-pec-que-cria-a-reforma-tributaria. Acesso em 21 out 2023

¹⁴⁰ Ibidem

da Fundação Getúlio Vargas, a PEC nº 45/2019 continua propagando a regressividade tributária que permeia o sistema tributário nacional atual¹⁴¹. Isto porque a referida proposta parece incerta e incompleta em relação aos incentivos fiscais, inclusive aqueles que se relacionam aos bens da cesta básica. O relatório aponta que todas as propostas de reforma tributária, inclusive a atualmente aprovada, preocupam-se extensivamente com a simplificação e eficiência econômica em detrimento dos valores fundamentais do Estado Democrático de Direito. Também, o núcleo de pesquisas aponta que a neutralidade que se idealiza e propaga com a proposta de reforma não é suportada pela estrutura social brasileira atual. Afinal, tal neutralidade em um país com um gritante desigualdade de renda significaria apenas contribuir para a regressividade tributária¹⁴², não havendo maiores benefícios para as pessoas em vulnerabilidade econômica ou social, como o caso das pessoas que menstruam. Na verdade, embora a PEC preveja a redução, e até zeramento, de alíquota para produtos e serviços específicos, em um primeiro momento, os produtos de higiene menstrual não foram recepcionados nesse entendimento¹⁴³.

Diante da flagrante ausência de cuidado da reforma tributária com a regressividade e desigualdade social e de gênero, Piscitelli e Menezes, conjuntamente com diversos órgãos de representação e proteção aos direitos das mulheres, elaboraram uma carta ao legislativo¹⁴⁴ apresentando alterações necessárias ao texto de lei da PEC nº 45/2019, para que então passe a contemplar também os produtos de higiene menstrual no rol daqueles que poderão receber o benefício de redução de alíquotas de IBS e CBS, assim como que se insira um parágrafo no artigo 150 da Constituição Federal que obrigue a atenção e análise de impactos de gênero e raça para instituição, majoração ou redução de tributos. A carta também traz um apelo à latente necessidade de aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade aos produtos de higiene menstrual, facilitando o acesso dos bens essenciais pela população. A carta chama a atenção para a essencialidade dos produtos de higiene menstrual, uma vez que

¹⁴¹ PISCITELLI, Tathiane (org.). *REFORMA TRIBUTÁRIA E DESIGUALDADE DE GÊNERO*. São Paulo: FGV Direito SP, 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf, p. 6. Último acesso em: 21 out 2023.

¹⁴² PISCITELLI, Tathiane (org.). Op. Cit., p. 7.

¹⁴³ PISCITELLI, Tathiane. Ref.: *Projeto Substitutivo da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019*. Destinatário: Deputado Federal Agnaldo Ribeiro; Deputada Federal Benedita da Silva; Deputado Federal Arthur Lira e Deputadas e Senhores Deputados Federais. Brasília, 4 jul. 2023. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-07/oficiodm-final.pdf>. Acesso em: 21 out. 2023.

¹⁴⁴ *Ibidem*.

arcar com seu custo é inevitável fisiologicamente pelas pessoas que menstruam.¹⁴⁵ Assim, a manifestação popular gerou efeitos positivos, ao passo que a o texto aprovado pela Câmara dos Deputados passou a incluir os produtos de cuidado pessoal, como o absorvente, no chamado regime favorecido, aplicável a alguns setores de produtos como a saúde, o qual prevê uma alíquota 60% menor do que a alíquota padrão¹⁴⁶.

Dessa situação, primeiramente, urge apontar que o primeiro tratamento destinado aos produtos de higiene menstrual é um direto reflexo da já explorada baixa representatividade de pessoas que menstruam no legislativo, onde atualmente se tramita referida PEC. Também, do exposto se extrai a suma importância da intervenção e participação popular na luta da desigualdade de gênero no sistema tributário brasileiro, afinal, a mudança de tratamento tributário dos produtos de higiene menstrual foi resultado direto do clamor popular. Em um paralelo com o histórico do Reino Unido, somente após um levante de núcleos populares preocupados na erradicação da desigualdade de gênero no sistema tributário é que o Estado passou a apreciar essa necessidade.

¹⁴⁵ Ibidem

¹⁴⁶ *Ofício Elaborado Por Núcleo de Direito Tributário Do Mestrado Profissional Resulta Na Redução de Alíquota de Absorventes Na PEC/45*. [Direitosp.fgv.br, direitosp.fgv.br/noticias/oficio-elaborado-por-nucleo-direito-tributario-mestrado-profissional-resulta-na-reducao-aliquota](http://direitosp.fgv.br/direitosp.fgv.br/noticias/oficio-elaborado-por-nucleo-direito-tributario-mestrado-profissional-resulta-na-reducao-aliquota). Acesso em 10 nov 2023.

CONCLUSÃO

Do que foi exposto, é possível se verificar os seguintes pontos. Em primeiro plano, uma vez analisados a tributação incidente sobre os produtos de higiene menstrual, é possível verificar que ela ocorre indiretamente, o que significa dizer que o ônus tributário é arcado pelo contribuinte de fato, o consumidor final do produto, no presente caso, as pessoas que menstruam. Para mitigação de tal ônus, são aplicados os princípios da seletividade e da não-cumulatividade, sendo que somente o primeiro é de fato interessante ao presente estudo, já que apenas ele é delimitado pela subjetividade do legislador. Assim, foi possível notar que a subjetividade do princípio da seletividade se manifesta através da necessidade de análise da essencialidade do produto tributado, ou seja, é necessário a análise dos impactos socioeconômicos do produto na vida da população brasileiro, de modo a classificá-lo como supérfluo ou essencial, aumentando ou reduzindo-lhe as alíquotas incidentes.

Daí, partiu-se para a análise minuciosa do princípio da seletividade, que revelou que tal princípio é intrínseco ao da capacidade contributiva, que, por sua vez, nada mais é que a expressão na esfera tributária do princípio constitucional da igualdade. E, dessa relação se extraiu que o desrespeito do princípio da seletividade, isto é, ao se desconsiderar a essencialidade dos bens de higiene menstrual quando de sua tributação, surge uma situação de regressividade tributária. Esse é um defeito mundial da tributação sobre consumo, que faz com que a tributação sobre os bens de consumo se comporte de forma inversamente proporcional à renda dos consumidores. Significa dizer que, ao não se considerar a essencialidade em função da seletividade, incorre-se no erro de tributar um produto essencial para a subsistência do consumidor, a exemplo dos bens de higiene menstrual, como produtos supérfluos, representando um impacto enorme na renda das pessoas que menstruam, que fisiologicamente necessitam de consumir referidos produtos, propagando-se uma situação de discriminação e desigualdade tributária. Além disso, a representação das pessoas que menstruam em posição de poder é de suma importância para a diminuição da regressividade tributária e desigualdade de gênero propagada contra as pessoas que menstruam, uma vez que são exatamente dessas posições que se partem as normas que regulam a aplicação do princípio da seletividade em função de essencialidade.

Desse modo, partiu-se para a análise prática da regressividade tributária sobre as pessoas que menstruam, analisando especificamente o problema da pobreza menstrual. Foi notável que, uma vez desconsiderada a essencialidade dos absorventes, e, portanto, sua tributação como produtos supérfluos, os produtos se distanciam do alcance do consumo de

pessoas que menstruam em situação de vulnerabilidade, sendo um dos principais fatores para a formação de uma pobreza menstrual no Brasil. Diante da latente situação de discriminação e desigualdade social e tributária, foi promulgada a Lei nº 14.214/2021 que aprovou a distribuição, pelo Governo Federal, de produtos de higiene menstrual a pessoas que menstruam em situação de vulnerabilidade. Trata-se de avanço no combate à pobreza menstrual no Brasil, uma vez que ônus tributário dos consumidores dos produtos de higiene menstrual foi repassado quase integralmente ao Estado. E isso reforma a pobreza menstrual profundamente, no sentido de que o acesso aos produtos já não é mais uma realidade distante das pessoas que menstruam. No entanto, acrescentamos que a lei de distribuição se trata de um remédio para a pobreza menstrual, e que para além, é necessário que se combata uma de suas causas, que é o sistema tributário brasileiro extremamente regressivo.

Prosseguimos analisando o combate à “*tampon tax*” no Reino Unido. Assim, primeiramente analisamos como se dá a tributação pelo VAT, percebendo algumas semelhanças com o sistema tributário no Brasil, principalmente em relação à isenção e zeramento de alíquotas para produtos essenciais. Após, analisamos o histórico britânico de combate à “*tampon tax*”, percebendo que grande parte das mudanças foi provocada por manifestação de insatisfação popular, além de representatividade feminina no Parlamento britânico, levando a questão da tributação desigual sobre a população que menstruam aos órgãos de poder. Percebemos, também, que dispositivos que promovem a redistribuição dos tributos sobre os bens de higiene menstrual em políticas públicas destinadas a pessoas que menstruam, como o “*tampon tax fund*”, são muito eficientes no combate à regressividade tributária e pobreza menstrual, uma vez que se vê, de forma transparente e equânime, a aplicação da tributação sobre referidos produtos, inclusive sendo capaz de justificá-la. No entanto, também aprendemos que a abolição dos tributos que incidem sobre os produtos de higiene menstrual não é totalmente efetiva se atuando sozinhas, uma vez que o aumento de preço por comerciantes e varejistas atua como um contrapeso, encarecendo o produto e mantendo o *status quo* da discriminação de gênero.

Por fim, analisou-se a perspectiva atual da reforma tributária, em trâmite no Congresso através da PEC 45/2019. Do histórico do tratamento tributário dos produtos de higiene menstrual, pode-se perceber na prática pontos relevantes apontados neste trabalho, como a necessidade de representatividade de pessoas que menstruam nos órgão de poder e a grande relevância da intervenção popular no combate à desigualdade de gênero no sistema tributário nacional. Nessa situação, percebeu-se que já grupos ativos e atentos na luta pela igualdade de gênero no sistema tributário brasileiro, o que gera certa esperança de que a

igualdade no futuro do sistema tributário nacional possa ocorrer de fato.

REFERÊNCIAS

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*. 2023. 137 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

BAHIA, Letícia. *Livre para menstruar: pobreza menstrual e a educação de meninas*. São Paulo: Girl Up e Herself Educacional, 2021.

SARAIVA, Ana Pontes et al (org.). *Ausência Legislativa Feminina e Desigualdade no Sistema Tributário: desafios da desigualdade de gênero no brasil na perspectiva interseccional*. In: MELO, Luciana Grassano; SARAIVA, Ana Pontes; GODOI, Marciano Seabra de (org.). *Política Fiscal e Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo, SP: Malheiros Editores: ICET-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013.

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

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LOBO, Lilia Natielle Umbelino. *O ART. 166 DO CTN: UM ESTUDO SOBRE a VIABILIDADE DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS* - Brasil Escola. Monografias Brasil Escola, monografias.brasilecola.uol.com.br/direito/o-art166-ctn-um-estudo-sobre-viabilidade-restituicao-dos-tributos.htm#indice_11. Acesso em 10 out. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. *“Tributação de Gênero No Brasil.” Valor Econômico, 8 Jan. 2019, valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/08/tributacao-de-genero-no-brasil.ghtml*. Acesso em 17 set 2023.

MOREIRA, Luisa Prado Affonso. *Pobreza Menstrual no Brasil: diagnóstico e alternativas*. 2021. 27 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Gestão de Políticas Públicas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021,

ARAÚJO, Thaís Silveira. *A NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMO*. Revista dos Tribunais Online, São Paulo, v. 25, n. 3, p. 103-121, jul. 2020. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/content/dam/openweb/documents/pdf/Brazil/revistas-especializadas/rdtc-25-a-nao-cumulatividade-da-contribuicao-ao-pis-e-da-cofins-2.pdf>. Acesso em: 17 set. 2023.

OLIVON, Beatriz. *Confaz Aprova Isenção Do ICMS de Absorventes*. Valor Econômico, 23 out. 2021, valor.globo.com/legislacao/valor-juridico/post/2021/10/confaz-aprova-isencao-do-icms-de-absorventes.ghtml. Acesso em 21 set. 2023.

MACHADO, Livia. *Tarcísio Veta Projeto de Lei Que Previa Ampliar Distribuição de Absorventes No Estado de SP*. G1, 10 fev. 2023, g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2023/02/10/tarcisio-veta-projeto-de-lei-que-previa-ampliar-a-distribuicao-de-absorventes-no-estado-de-sp.ghtml. Acesso em 21 set. 2023.

SIQUEIRA, Carol. *Bancada Feminina Aumenta 18,2% E Tem Duas Representantes Trans - Notícias*. Portal Da Câmara Dos Deputados, 3 out. 2022, www.camara.leg.br/noticias/911406-bancada-feminina-aumenta-18-e-tem-2-representantes-trans/#:~:text=A%20bancada%20feminina%20na%20C%3%A2mara. Acesso em 07 out. 2023.

AMARAL, Talita. “Especial Eleições 2022 - Representatividade Feminina Ainda é Baixa Na Câmara.” CNN Brasil, 10 May 2022, www.cnnbrasil.com.br/politica/mulheres-aumentam-representacao-na-camara-mas-representatividade-ainda-e-baixa/. Acesso em 07 out. 2023.

UNICEF, Fundo de População das Nações Unidas, Fundo das Nações Unidas para a Infância. *Pobreza menstrual no Brasil. Desigualdades e violações de direitos*. 2021. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef

unfpa_maio2021.pdf. Acesso em 12 out. 2023.

LIMA, Paola. “O Que é Pobreza Menstrual E Por Que Ela Afasta Estudantes Das Escolas.” Senado Federal, 29 Julho 2021, www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/07/o-que-e-pobreza-menstrual-e-por-que-ela-afasta-estudantes-das-escolas. Acesso em 12 out. 2023.

SENADO, Agência. “Promulgada Lei Para Distribuição de Absorventes Às Mulheres de Baixa Renda.” Senado Federal, 18 mar. 2022, www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/03/18/promulgada-lei-para-distribuicao-de-absorventes-as-mulheres-de-baixa-renda#:~:text=A%20norma%20determina%20que%20estudantes. Acesso em 15 out. 2023.

ABDALA, Vitor. “Governo Lança Programa de Distribuição Gratuita de Absorvente Pelo SUS.” Agência Brasil, 8 Mar. 2023, agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2023-03/governo-lanca-programa-de-distribuicao-gratuita-de-absorvente-pelo-sus. Acesso em 15 out. 2023.

PISCITELLI, Tathiane (São Paulo) (org.). *REFORMA TRIBUTÁRIA E DESIGUALDADE DE GÊNERO*. São Paulo: FGV Direito SP, 2020. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Último acesso em: 21 out 2023.

PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes; SILVA, Samyla Carvalho Gonçalves; LIMA, Leda Batista da Silva Diogo de. *DESIGUALDADE DE GÊNERO E SEGURANÇA HUMANA: UMA ANÁLISE DA POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL*. Direitos Sociais e Políticas Públicas, Bebedouro, v. 10, n. 2, p. 598-623, ago. 2022.

YAZICIOĞLU, Alara Efsun. *Pink Tax and the Law: discriminating against women consumers*. New York: Routledge, 2018.

MIYAKE, Alina. Tampon Tax: uma Análise do Tratamento Tributário dos Produtos Menstruais no Brasil Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 25-60. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

WOOD, Zoe. *Concerns over Price Rises for Period Products despite Removal of Tampon*

Tax. The Guardian, 21 Mai 2023, www.theguardian.com/politics/2023/may/21/treasury-analysing-whether-removal-of-tampon-tax-has-lowered-prices.

<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/camara-deputados-aprova-em-dois-turnos-a-pec-que-cria-a-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 out 2023.

Câmara Dos Deputados Aprova Em Dois Turnos a PEC Que Faz a Reforma Tributária. Ministério Da Fazenda, 7 jul 2023, www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/camara-deputados-aprova-em-dois-turnos-a-pec-que-cria-a-reforma-tributaria. Acesso em 21 out 2023.

PISCITELLI, Tathiane. *Ref.: Projeto Substitutivo da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019*. Destinatário: Deputado Federal Agnaldo Ribeiro; Deputada Federal Benedita da Silva; Deputado Federal Arthur Lira e Deputadas e Senhores Deputados Federais. Brasília, 4 jul. 2023. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-07/oficiodm-final.pdf>. Acesso em: 21 out. 2023.

A Lei da Igualdade salarial entre homens e mulheres Lei nº 1.085, de 2023. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, [S. l.], p. 1-15, 3 jul. 2023. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/outraspublicacoes/2023/sinteseEspecial13.pdf>. Acesso em: 9 nov. 2023.

Ofício Elaborado Por Núcleo de Direito Tributário Do Mestrado Profissional Resulta Na Redução de Alíquota de Absorventes Na PEC/45. Direitosp.fgv.br, Direitosp.fgv.br/noticias/oficio-elaborado-por-nucleo-direito-tributario-mestrado-profissional-resulta-na-reducao-aliquota. Acesso em 10 nov 2023.



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Matheus Pereira Costa de Almeida

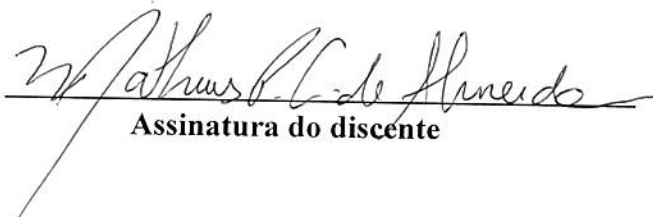
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31912974, período noturno, turma 10º T, tendo realizado o TCC com o título: O Direito Tributário enquanto propagador de desigualdade de gênero: a tributação brasileira sobre produtos de higiene menstrual

sob a orientação da Professora Martha Torbio Leão

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2023.


Assinatura do discente