

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**GIOVANNA MORGADO SLAVIERO**

**TRIBUTAÇÃO DE GÊNERO:**

**A Tributação do Consumo Feminino**

**SÃO PAULO**

**2020**

**GIOVANNA MORGADO SLAVIERO**

**TRIBUTAÇÃO DE GÊNERO:**

**A Tributação do Consumo Feminino**

Monografia submetida ao curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof.<sup>a</sup>. Iris Vânia Santos Rosa

**SÃO PAULO**

**2020**

**GIOVANNA MORGADO SLAVIERO**

**TRIBUTAÇÃO DE GÊNERO:**

**A Tributação do Consumo Feminino**

Relatório final apresentado à Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo, como  
requisito à obtenção do título de Especialista em  
Direito Tributário.

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

## RESUMO

O presente estudo trata da análise crítica comparativa entre a tributação dos bens e serviços destinados ao público feminino e masculino, a partir da análise dos fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil traçados na Constituição Federal de 1988, e, do desenvolvimento dos direitos fundamentais femininos no Brasil. Neste prisma, com a análise do texto constitucional, o qual estabeleceu objetivos e fundamentos diretivos a serem observados para concretização do Estado Democrático de Direito, procurou-se analisar as funções da tributação no Sistema Tributário Nacional, sob uma perspectiva contemporânea, compreendendo-se que a tributação deve primar pelo exercício dos direitos fundamentais, e, por conseguinte da construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Depois de estabelecer tal premissa, buscou-se realizar uma retrospectiva histórica dos direitos fundamentais, para se estabelecer um parâmetro com o desenvolvimento dos direitos das mulheres ao longo das constituições federais no Brasil. Por derradeiro, foram traçados as principais considerações sobre a tributação do consumo no Brasil, as hipóteses de incidência dos principais tributos incidentes sobre os bens e serviços, para então se traçar um paralelo com a carga tributária a que as mulheres estão submetidas, constatando-se que as mulheres estão submetidas a uma carga tributária maior neste segmento, a despeito das previsões constitucionais e movimentos históricos, fato que resulta em ofensa ao princípio da igualdade.

Palavras-chave: Tributação. Sistema Tributário Nacional. Direitos Fundamentais. Direitos Femininos. Tributação de Gênero. Tributação sobre o Consumo. Princípio da Igualdade.

## **ABSTRACT**

The current study work is about the critical comparative analysis between the taxation of goods and services subject to female and male audiences, based on the analysis of the foundations and objectives of the Federative Republic of Brazil, outlined in the Federal Constitution of 1988, and the development of fundamental female rights in Brazil. From this standpoint, with an analysis of the constitutional text, that established objective and the direct foundations to be observed for the concretization of the Democratic State of Law, we try to analyze the functions of taxation in the National Tax System, under a contemporary perspective, understanding that taxation should be primarily for the exercise of fundamental rights, and, to build a free, fair and solidary society. After establishing this premise, we sought to carry out a historical retrospective of fundamental rights, to define a parameter with the development of women's rights throughout the federal constitutions in Brazil. Ultimately, we outlined as the main considerations on the consumption taxation in Brazil, as hypotheses of incidence of the main taxes levied on goods and services, to then drag on a parallel with a tax burden as women are subjected, verifying that as women are subject to a larger tax burden in this segment, despite constitutional requirements and historical movements, a fact that results in offence to the principle of equality.

**Keywords:** Taxation. National Tax System. Fundamental rights. Women's Rights. Gender Taxation. Consumption Taxation. Principle of Equality.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Fundamentos e objetivos da República Federativa Do Brasil na Constituição Federal de 1988 .....</b>	<b>8</b>
<b>2.2. Sistema Tributário Nacional: Funções da tributação .....</b>	<b>10</b>
<b>3. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO ..</b>	<b>14</b>
<b>3.1 Regate Histórico dos Direitos Fundamentais .....</b>	<b>14</b>
<b>3.2 Os Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.....</b>	<b>16</b>
<b>3.3 A Persecução dos Direitos Femininos: Movimento Sufragista.....</b>	<b>18</b>
<b>4. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO FEMININO.....</b>	<b>22</b>
<b>4.1 Tributação sobre o consumo: considerações gerais.....</b>	<b>22</b>
<b>4.2 Da carga tributária incidente sobre o consumo feminino.....</b>	<b>27</b>
<b>4.3 Tributação do consumo feminino: violação ao princípio da isonomia .....</b>	<b>32</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>38</b>

## INTRODUÇÃO

O direito tributário brasileiro tem sua inteligência, primordialmente, na Constituição Federal de 1988; a qual estabelece os fatos que podem ser tributados (fatos geradores), a competência tributária, princípios e imunidades tributárias.

Assim, registra-se que o constituinte originário construiu a delimitação da tributação, não conferindo ao legislador ordinário (federal, estadual, municipal e distrital) a possibilidade de definir o alcance das normas jurídicas tributárias de modo desvinculado.

O Estado brasileiro para concretizar seus fundamentos e objetivos asseverados nos artigos 1º e 3º da Constituição Federal<sup>1</sup>, respectivamente, utiliza a tributação como principal meio de financiamento. Neste prisma, o Brasil como um Estado contemporâneo contempla especialmente os financiamentos advindos da arrecadação de tributos, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri.<sup>2</sup>

Posto isto, depreende-se das disposições do constituinte originário que a tributação deverá perquirir os objetivos e fundamentos da República, para conferir efetividade a estes. Com efeito, para a presente análise, faz-se um recorte metodológico para que o estudo recaia sobre a tributação do consumo feminino como forma de efetivação dos direitos fundamentais e da justiça fiscal.

Nesta senda, analisar-se-á os preceitos constitucionais, mormente os objetivos e fundamentos da República, para após compreender a função da tributação, como forma de construção do sistema tributário nacional.

Logo após serão compreendidos os direitos fundamentais previstos na Carta Magna, e a relação entre a evolução dos direitos femininos, e sua imediata influência na tributação do consumo feminino.

---

<sup>1</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 de out. de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 27 de outubro de 2019.

<sup>2</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estado do Regime Jurídico das normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. Tese para Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, USP, 2002. P.9

Por derradeiro, o estudo se direcionará às considerações gerais da tributação sobre o consumo, tendo como foco principal uma análise crítica sobre a ofensa ao princípio da isonomia, em razão da tributação do consumo feminino se comparado ao masculino.

## **2. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Inicialmente, antes da análise específica sobre a tributação do consumo feminino, faz-se necessário compreender o sistema jurídico tributário brasileiro, o qual parte de uma Constituição Federal diretiva, que tem por objetivo salvaguardar os direitos e garantias individuais.

Nesta senda, nos próximos tópicos será possível compreender o percurso lógico entre a concretização dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente, e, o exercício da justiça fiscal, por meio de uma tributação do consumo igualitária.

### **2.1 Fundamentos e objetivos da República Federativa Do Brasil na Constituição Federal de 1988**

A Constituição Federal de 1988 preceitua de início as opções políticas fundamentais, por meio dos princípios fundamentais do Estado brasileiro. Dentre os preceitos estipulados elegeu-se a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito.

Neste prisma a Carta Magna em seu artigo 1º traz como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político.

Para o presente estudo, importante destacar dentre os fundamentos citados a dignidade da pessoa humana, prevista no artigo 1º, III da Constituição Federal, sobre a qual Kildare Gonçalves de Carvalho leciona os ensinamentos transcritos abaixo:

A dignidade da pessoa humana significa ser ela, diferentemente das coisas, um ser que deve ser tratado e considerado como um fim em si mesmo, e não para obtenção de algum resultado. [...] O princípio abrange não só os direitos individuais, mas também os de natureza econômica, social e cultural, pois, no Estado Democrático de **Direito a liberdade não é apenas negativa, entendida como ausência de constrangimento, mas liberdade positiva,**

**que consiste na remoção de impedimentos (econômicos, sociais e políticos) que possam embarçar a plena realização da personalidade humana.<sup>3</sup>**

Com efeito, é imperioso concluir que a dignidade da pessoa humana está vinculada às liberdades do indivíduo, devendo o Estado respeitar tanto os direitos individuais, como também, de forma positiva, garantir na esfera econômica, social e política que o cidadão possa exercer plenamente sua personalidade humana.

Outrossim, a Constituição trouxe os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, descritos no artigo 3º, quais sejam: construção de uma sociedade justa, livre e solidária, garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e marginalização, bem como redução das desigualdades sociais e regionais, e por fim, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação<sup>4</sup>.

Traçados os fundamentos e objetivos se averigua que “os paradigmas tradicionais são superados pelas novas exigências decorrentes das transformações sociais e pela necessidade de se concretizarem as premissas de justiça social”<sup>5</sup>.

Isto é, o constituinte originário ao delinear a Constituição Federal de 1988 traz a necessidade de superação dos antigos paradigmas a fim de possibilitar transformações sociais e com elas a concretização de um Estado reformulado, através dos objetivos traçados no artigo 3º do texto constitucional.

Pois bem, a transformação social resulta, invariavelmente, na existência de direitos fundamentais que o indivíduo se vale para alteração de sua realidade. Deste modo, a prestação deficitária pelo Estado destes direitos resultará em verdadeira mácula à concretização da dignidade da pessoa humana.

Sendo assim, traçados os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, a Constituição Federal de 1988 delimitou as medidas de atuação do Estado na garantia e concretização dos direitos fundamentais.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013. p. 30-31

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 27 out. 2019.

<sup>5</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013. p. 24

Isto porque, ao estabelecer a dignidade da pessoa humana como fundamento da República, traçar como objetivo a construção de uma sociedade livre e solidária, e, delimitar um rol de direitos fundamentais, a Carta Magna trouxe os parâmetros de sua atuação para a concretização dos direitos fundamentais delimitados.

Estabelecidas as premissas constitucionais iniciais, é imperioso considerar que a efetivação dos direitos fundamentais possui um custo a ser suportado pelo Estado, que por sua vez depende de recursos financeiros para fazer frente a estas despesas, razão pela qual torna-se importante a análise das fontes de recursos, mormente, a arrecadação tributária.

## **2.2. Sistema Tributário Nacional: Funções da tributação**

O sistema tributário nacional está previsto no Título VI, Capítulo I da Constituição Federal de 1988, a partir do artigo 145 e seguintes. Nestes artigos é possível identificar os princípios e regras atinentes ao Direito Tributário, incluindo a repartição de competências dos entes políticos, as limitações ao poder de tributar do Estado e a partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre os aludidos entes.

Todavia, o texto constitucional não traz um conceito certo e determinado sobre o sistema tributário, razão pela qual faz-se necessário recorrer ao estudo doutrinário sobre o tema. Nesta esteira, traz-se à baila os ensinamentos de Regina Helena Costa:

[..] por sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.<sup>6</sup>

Destarte, que a maioria dos estudos tributários estão voltados à arrecadação, sem considerar, no entanto, o âmbito em que a tributação está inserida. Nesse sentido, necessários

---

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 61. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788547217167/pageid/19>>. Acesso em: 27 out de 2019.

observar novamente os ensinamentos de Regina Helena Costa, que aponta a necessidade de uma nova compreensão do Direito Tributário brasileiro:

Consideramos importante remarcar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. De fato, universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

Assim é que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3o, I a IV, CR).<sup>7</sup>

De maneira semelhante, ressalta-se os argumentos que justificam a arrecadação tributária que não esteja restrita tão somente à estruturação e financiamento do aparato estatal, mas também dos direitos fundamentais de cada cidadão, consoante as lições de Alessandro Mendes Cardoso:

[...] o Estado Social altera a estrutura e o fundamento da tributação, que se vincula aos seus objetivos, notadamente, de combate às desigualdades sociais e de melhoria da distribuição da renda entre os cidadãos. A partir de então, desenvolve-se uma tributação fortemente centrada na capacidade contributiva, que privilegia os tributos progressivos (principalmente sobre a renda e as heranças) e que se orienta, sempre que possível e necessário, mediante considerações extrafiscais. Tem-se, portanto, uma dupla justificação para a tributação: a tradicional, de sustentar o aparato estatal; e a novel, de influir

---

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 61. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788547217167/pageid/19>>. Acesso em: 27 out de 2019.

diretamente na estrutura social, contribuindo para a efetivação da equidade entre os cidadãos.<sup>8</sup>

Nesta esteira, a tributação não pode ser enxergada apenas sob o ponto de vista negativo, mas sim como um instrumento necessário à consecução dos princípios fundamentais da República e, conseqüentemente, à garantia dos direitos fundamentais. Imperioso se faz a compreensão de que a tributação deve atuar como um instrumento na sociedade, uma ferramenta útil à viabilização de políticas sociais, inserida em uma realidade na qual é plenamente possível a coexistência da liberdade com a participação e a solidariedade<sup>9</sup>.

Isto posto, a tributação tem o condão de não só fornecer recursos financeiros ao Estado a fim de possibilitar a consecução das atividades de interesse público, mas também de atuar efetivamente na redução das desigualdades sociais, um dos objetivos traçados pelo legislador constituinte no supramencionado artigo 3º.

Com efeito, a concretização dos direitos fundamentais está umbilicalmente associada ao orçamento público, o qual advém primordialmente da arrecadação tributária. Ensina Flávio Galdino que sem previsão orçamentária não há como verificar um papel ativo do Estado, de forma eficiente, na prestação de serviços públicos que visam à garantia dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente.

Outrossim, debruçando-se sobre o tema, traz-se a análise de Fábio Canazaro acerca da realização dos direitos fundamentais por meio da tributação:

Tributo é um meio para atingir-se um fim. É dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja mediante a geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 191.

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 24. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788547217150/pageid/4>>. Acesso em: 27 out. 2019.

<sup>10</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2015, p. 151.

Deste modo, nos termos expostos da Constituição Federal, o Sistema Tributário Nacional deverá atender as necessidades públicas, as quais devem fazer alusão aos princípios fundamentais e objetivos da República, estabelecidos nos já citados artigos 1º e 3º da Constituição Federal.

Neste prisma, no próximo capítulo serão abordados os direitos fundamentais, sob a ótica do sistema jurídico brasileiro, mormente, a consecução dos direitos femininos.

### 3. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

O estudo dos direitos fundamentais revela que a construção da aludida expressão se deu paulatinamente com a ocorrência de marcos internacionais históricos, a partir dos quais chegou-se ao conceito contemporâneo dos direitos fundamentais.

Neste sentido, é importante estabelecer uma breve linha histórica destes acontecimentos, para então chegarmos a pactuação dos direitos fundamentais no sistema jurídico brasileiro atual, notoriamente a Constituição da República de 1988.

#### 3.1 Regate Histórico dos Direitos Fundamentais

Em 1215 foi firmado um pacto pelo João Sem-Terra e pelos bispos e barões ingleses, conhecido como Magna Carta (*Magna Charta Libertatum*), documento que cuidou de vincular o rei às leis editadas, ainda que timidamente, consoante os apontamentos de Ingo Wolfgang Sarlet:

[...] inobstante tenha apenas servido para garantir aos nobres ingleses alguns privilégios feudais, alijando, em princípio, a população do acesso aos “direitos” consagrados no pacto, serviu como ponto de referência para alguns direitos e liberdades civis clássicos, tais como o habeas corpus, o devido processo legal e a garantia da propriedade.<sup>11</sup>

Posteriormente, cita-se o *Habeas Corpus Act* datado de 1679 e o *Bill of Rights* datado de 1689, os quais não constituíram declarações de direitos fundamentais, todavia, instituíram aclamadas garantias, tais quais, à liberdade de locomoção, direito de petição e vedação de penas cruéis, divisão dos poderes<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2011. 10. ed. rev., atual. e ampl. p. 41.

<sup>12</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2001. 2. ed. rev. e ampl. p. 88.

A Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia editada em 1776 resguardou a liberdade e igualdade dos Estados Unidos da América, e, instituiu os princípios democráticos, legitimando o poder político.

Nada obstante, ressalta-se por fim, a Revolução Francesa que culminou na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1786 documento de incontestável relevância para a proteção dos direitos fundamentais, tutelando primordialmente a liberdade e a igualdade, e consagrado marco histórico a partir do qual os direitos do homem passaram a ser denotados como direitos fundamentais.

Pois bem. É necessário se compreender o campo de atuação dos direitos fundamentais, e para tanto, traz-se à baila os ensinamentos de Norberto Bobbio:

[...] os direitos do homem são direitos históricos, que emergem gradualmente das lutas que o homem trava por sua própria emancipação e das transformações das condições de vida que essas lutas produzem. [...] os direitos ditos humanos são o produto não da natureza, mas da civilização humana; enquanto direitos históricos, eles são mutáveis, ou seja, suscetíveis de transformação e de ampliação.<sup>13</sup>

Com efeito, é notório que a evolução da sociedade, e, portanto, dos patamares civilizatórios, implica no desenvolvimento e atualização dos direitos fundamentais, a saber, por exemplo, que sob a ótica contemporânea não poderá ser tutelado somente o gênero masculino, mas em verdade trata-se do resguardo dos direitos de toda a população, senão vejamos as lições sempre atuais de José Afonso da Silva:

[...] no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo *fundamentais* acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Do *homem* não como o macho da espécie, mas no sentido de *pessoa humana*. *Direitos fundamentais do*

---

<sup>13</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 51-52.

*homem significa direitos fundamentais da pessoa humana ou direitos fundamentais.*<sup>14</sup>

Deste modo, indubitável que os direitos fundamentais significam direitos fundamentais da pessoa humana, os quais devem ser efetivados materialmente, e não apenas reconhecidos formalmente na declaração política que os assegurar.

### **3.2 Os Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**

Realizado este breve traço histórico e estabelecidos os conceitos básicos dos direitos fundamentais, transporta-se a análise para dentro do sistema jurídico brasileiro. A Constituição Federal de 1988 reservou o Título II de suas diretrizes para dispor sobre os “Direitos e Garantias Fundamentais”, isto é, sobre os direitos e os deveres individuais e coletivos.

A escolha do constituinte originário em reservar o segundo título do texto constitucional para assegurar os direitos fundamentais possui um signo presuntivo de que todas as instituições estatais estão condicionais aos direitos ali previstos<sup>15</sup>.

Outrossim, a importância dos direitos fundamentais foi corroborada pelo próprio texto constitucional em suas chamadas cláusulas pétreas, previstas expressamente no artigo 60, § 4º da Constituição Federal. Isto é, não se admitirá qualquer proposta de emenda constitucional cujo escopo seja a abolição ou redução dos direitos fundamentais.

Em paralelo, ressalta-se que todos os direitos fundamentais demandam, em certa medida, ações positivas por parte do Estado, conforme nos ensina Perez Luño, segundo o qual o “exercício de qualquer direito fundamental exige uma política jurídica ativa (e na maior parte das vezes também econômica) por parte dos poderes públicos”<sup>16</sup>. Sendo assim, compreende-se que o Estado deverá instituir uma política afirmativa para consecução dos direitos fundamentais.

Isto posto, o papel ativo do Estado implica na necessidade de recursos capazes de fazer frente aos gastos decorrentes da garantia dos direitos fundamentais, cuja arrecadação ocorre por

<sup>14</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, 34. ed., rev e atual. p. 178.

<sup>15</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 45.

<sup>16</sup> LUNO, Antonio Henrique Perez. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 33-34.

meio do direito tributário, consoante desenvolvido no capítulo anterior, senão vejamos as considerações de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

No entanto, não basta proclamar em tom retórico, o direito sem que se criem mecanismos efetivos para garantir a real proteção dos direitos fundamentais que dão suporte ao princípio da dignidade da pessoa humana [...].<sup>17</sup>

Aqui é preciso destacar que os entes políticos com competência tributária para instituição e arrecadação dos tributos estão também condicionados à observância dos direitos fundamentais, isto porque estão adstritos aos objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil, nesta senda os ensinamentos de Anna Lucia Malerbi de Castro:

Os direitos fundamentais são inexoravelmente atingidos pela tributação que, todavia, encontra limites objetivos e constitucionais intransponíveis, como as normas imunizantes. Não se pode atingir o núcleo desses direitos, sob pena de desfigurá-los. Então, a propriedade e a liberdade são atingidas pela tributação, mas dentro dos limites de respeito aos direitos dos contribuintes. A ação de tributar e a redução do patrimônio não podem ter caráter confiscatório.

**Acréscamos que a tributação que de alguma maneira possa ferir o sistema constitucional atinge a existência digna do homem, além dos pilares do Estado Democrático de Direito, prescritos em seus fundamentos e objetivos. Padecem, pois, de inconstitucionalidade normas jurídicas tributárias cujo preenchimento semântico de sua estrutura sintática desborde as proteções e garantias fundamentais.** (grifo nosso).<sup>18</sup>

Deste modo, a arrecadação de tributos deverá constituir uma das ações positivas do Estado para persecução e concretização dos direitos fundamentais, ainda, as palavras de Anna Lucia Malerbi de Castro:

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, v. I, p.60.

<sup>18</sup> CASTRO, Anna Lucia Malerbi de. *O princípio da pessoa humana e a norma jurídica tributária*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 174.

Assim, a atividade estatal tem que ir além da tributação propriamente dita; na perspectiva arrecadatória, tem que buscar o respeito e observância dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes.<sup>19</sup>

Sendo assim, é necessário que o direito tributário tenha por base o exercício direito do contribuinte à justiça fiscal, e especificamente para o presente estudo destaca-se o direito à igualdade entre homens e mulheres, previsto no artigo 5º, inciso I da Constituição Federal, no que tange à carga tributária que lhes é imposta em relação aos bens e serviços adquiridos e contratados.

### **3.3 A Persecução dos Direitos Femininos: Movimento Sufragista**

A evolução e concretização dos direitos femininos, em todas as searas, ocorreu de modo tardio, seja no âmbito internacional ou nacional. A conquista destes direitos estabelece uma conexão imediata com a análise da carga tributária a que as mulheres estão submetidas, especialmente o direito ao voto.

O movimento sufragista teve sua origem no final do século XIX e início século XX nos Estados Unidos e no Reino Unido. O movimento sufragista inglês iniciou em concomitância a outros movimentos, quais sejam: libertário, abolicionista e cartista na década de 1830 e 1840.

No contexto inglês, as primeiras iniciativas com relação aos direitos das mulheres só ganharam força a partir de 1890, como resultado da compreensão de que a vida das mulheres não melhoraria enquanto elas não tivessem direito ao voto. Por conseguinte, as desigualdades entre homem e mulher no campo político, econômico e educacional só poderiam ser sanadas através do sufrágio, assim assinala Maria Zina Gonçalves de Abreu:

As mulheres que se envolveram em campanhas pró-sufrágio feminino eram conhecidas como ‘sufragistas’ ou ‘sufragetes’, termos que derivam do tipo de militância que praticavam. As ‘sufragistas’ adotaram táticas e métodos pacíficos e moderados, sem violarem a lei ou a ordem pública, pelo que são conhecidas como ‘sufragistas constitucionalistas’. Nos fins do século XIX, a principal organização sufragista britânica era a já referida ‘NUWSS—

---

<sup>19</sup> CASTRO, Anna Lucia Malerbi de. *O princípio da pessoa humana e a norma jurídica tributária*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 173.

National Union of Women’s Suffrage Societies’, fundada em 1897 e presidida por Millicent Garret Fawcett. Tinham um jornal semanário intitulado *The Common Cause*. A sua campanha tinha por objetivo não só a obtenção do direito de voto para as mulheres, como a reforma da sociedade, que consideravam tão importante como conseguir o direito de voto. A NUWSS foi a maior e mais antiga organização sufragista britânica. Já as ‘sufraettes’ eram assim conhecidas por serem membros da também já referida ‘WSPU—Women’s Social and Political Union’, associação sufragista fundada em Manchester, em 1903, pelas Pankhursts: Emmeline (Presidente) e as filhas: Christabel, Sylvia e Adela. A WSPU adoptou como lema “DEEDS NOT WORDS”, imprimindo à sua campanha de luta pelo Voto uma estratégia agressiva, que representava um desvio da estratégia de moderação e constitucionalidade da NUWSS, que aguardava pacientemente pela boa-vontade dos políticos, estratégia que tinha dado provas de ser ineficaz.<sup>20</sup>

Nos Estados Unidos a história do movimento sufragista e do movimento abolicionista estão relacionadas, pois, as mulheres, que apoiavam movimento abolicionista, compreendiam que a libertação do negro seria fundamental para a libertação do gênero feminino.

Todavia, com o fim da Guerra de Secessão (1861 a 1865), foi proposta a discussão sobre a Emenda Constitucional nº 14, que, dentre outros temas, “introduzia na Constituição americana a palavra ‘masculino’, referindo-se aos ‘cidadãos’: ligava-se o voto proporcional para o Colégio Eleitoral ao total de ‘cidadãos do sexo masculino’ maiores de 21 anos em cada Estado”<sup>21</sup>.

Com efeito, ocorreu a separação entre os movimentos feminista e o abolicionista, uma vez que, não era mais viável que ambos andassem juntos. O abolicionismo ganhava espaço nos debates acerca da concessão do voto enquanto que as mulheres tinham seus direitos subjugados por homens de poder. Foi criada em 1868, a *National Woman Suffrage Association* (NWSA) que tinha por objetivo trabalhar juntamente com o Congresso em busca de uma emenda constitucional que incluísse as mulheres como eleitoras, no entanto, o movimento sufragista entrou no século XX sem avanços expressivos.

---

<sup>20</sup> ABREU, Maria Zina Gonçalves de. *Luta das Mulheres pelo Direito de Voto*. Movimentos sufragistas na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos. Arquipélago- Revista da Universidade dos Açores. Ponto Delgada, 2ª série, VI, 2002, p. 462.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 70.

Nesta senda, a segunda geração do movimento sufragista americano adotou táticas como as passeatas, cartazes iluminados, carros alegóricos, promoções, concursos de redação infantil, assim, o voto feminino ganhou o apoio das mulheres de classe média e operárias<sup>22</sup>. Após a evolução do movimento sufragista a Emenda Constitucional nº 19 (1920) foi ratificada e o voto foi concedido a todas as mulheres maiores de 21 anos<sup>23</sup>.

Dentre as táticas adotadas pelo movimento sufragista ressalta-se a recusa das mulheres ao pagamento de tributos sobre suas propriedades, tendo em vista a ausência do direito de escolha de seus representantes.

Pois bem. Transportando o movimento sufragista para o cenário brasileiro, destaca-se que muito embora a Primeira Constituição da República (1891) pregasse a igualdade entre os cidadãos, tal direito não fora averiguado na realidade, pois além das mulheres, os analfabetos, os mendigos, e outros grupos da sociedade não conquistaram os direitos políticos previstos constitucionalmente.

Aqui, traz-se um fato distintivo entre os movimentos sufragistas inglês/americano e o brasileiro, nos dois primeiros modelos o direito ao voto feminino fora expressamente negado pelo texto legal, enquanto no Brasil a legislação não afastou de sua carta política o direito ao voto feminino, todavia o fez no contexto fático.

A contradição entre a realidade social e a previsão normativa começou a ser repensada somente a partir de 1934, quando o constituinte passou a analisar a situação jurídica da mulher, proibindo expressamente quaisquer privilégios ou distinções por motivo de sexo<sup>24</sup>, pois “*mesmo as duas primeiras Constituições brasileiras tendo sido influenciadas pelas ideias [...] uns foram mais iguais que outros, já que as mulheres (mas não só elas) não tinham seu direito ao voto assegurado*”<sup>25</sup>.

O movimento sufragista brasileiro foi uma das primeiras bandeiras feministas no país, isto porque, houve uma associação de parte das mulheres em busca de um mesmo objetivo, a concessão de direitos políticos do gênero, os quais já eram concedidos aos homens.

---

<sup>22</sup> ABREU, Maria Zina Gonçalves de. *Luta das Mulheres pelo Direito de Voto*. Movimentos sufragistas na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos. Arquipélago- Revista da Universidade dos Açores. Ponto Delgada, 2ª série, VI, 2002, p. 80.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 85.

<sup>24</sup> PIMENTEL, Sílvia. *A mulher Constituinte: uma contribuição ao debate*. São Paulo: Cortez, 1985. Capítulo I, p. 36.

<sup>25</sup> BESTER, Gisela Maria. *Direitos Políticos das Mulheres Brasileiras: Aspectos Históricos da Luta Sufrágica e algumas Conquistas Políticas Posteriores*. 1996, p. 46.

Isto posto, demonstra-se notória a importância do movimento sufragista para a composição e desenvolvimento do princípio da igualdade, em que pese a possibilidade do gênero feminino poder exercer seu direito político ao voto atualmente, e a relação direta com a recusa ao pagamento de tributos pelas mulheres em razão da sua impossibilidade de exercício de seu direito político.

Neste prisma, ressalta-se a crítica pretendida no presente estudo, no que se refere à contradição entre o princípio da isonomia plasmado na Constituição da República de 1988 e, a realidade social verificada, em que a carga tributária a que as mulheres estão submetidas demonstra-se maior do que a que os homens estão submetidos, afastando-se, por vezes da regra matriz de incidência tributária prevista pelo constituinte originário, o que não se admite, senão vejamos os ensinamentos de Anna Lucia Malerbi de Castro:

A relação jurídica tributária envolve necessariamente os direitos fundamentais. Todavia, deve-se atentar para o que pretendeu o constituinte originário, ao delinear na Constituição, a norma padrão de incidência tributária (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota) acolhendo fatos na hipótese normativa de conteúdo econômico, desenvolvendo a atividade tributante em conformidade com os parâmetros constitucionais (princípios/ética na atividade arrecadatória e de fiscalização).  
[...]<sup>26</sup>

Ante o exposto há que se ponderar a intenção do constituinte originário na definição das competências tributárias para a instituição dos tributos, tendo-se em mente que em nenhum momento a norma padrão de incidência tributária poderá violar os direitos e garantias fundamentais. Todavia não é o que ocorre no que se refere a tributação do consumo feminino, consoante será explicitado no capítulo a seguir.

---

<sup>26</sup> CASTRO, Anna Lucia Malerbi de. *O princípio da pessoa humana e a norma jurídica tributária*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 173.

## 4. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO FEMININO

### 4.1 Tributação sobre o consumo: considerações gerais

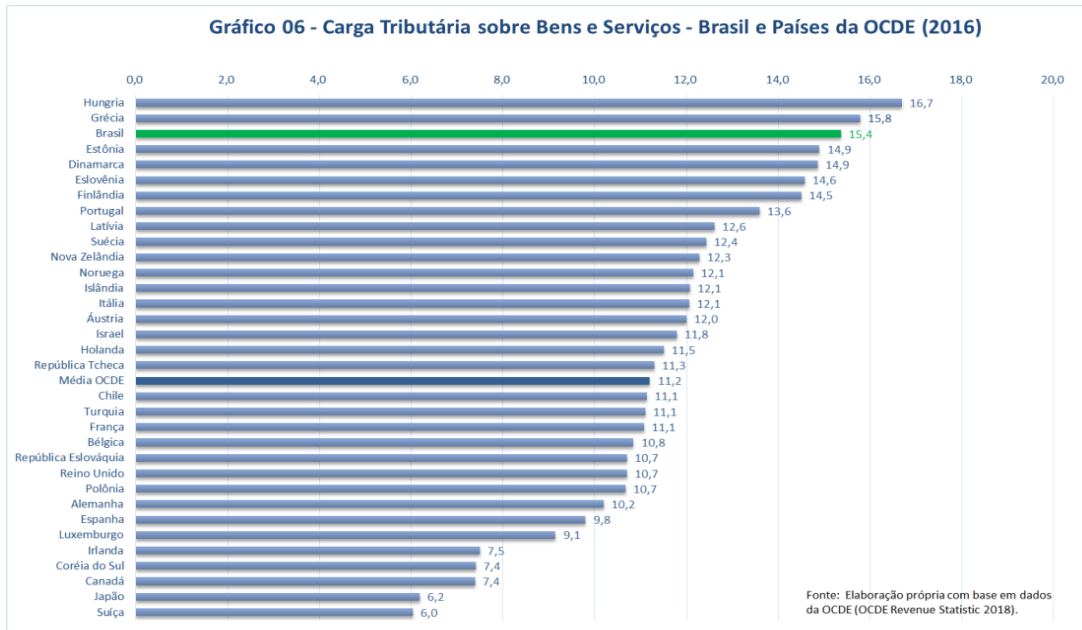
A tributação sobre o consumo possui uma posição essencial no cenário tributário brasileiro, porque o Brasil aloca sua arrecadação majoritariamente neste setor. Nesse sentido, os estudos da Receita Federal do Brasil (de 2008 a 2017) revelam que a tributação sobre o consumo constitui metade da carga tributária global do país, despontando em uma média de aproximadamente 49,20%, consoante o quadro a seguir:

**Tabela 06**  
**Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2008 a 2017**

Cód.	Tipo de Base	% da Arrecadação Total										Repres. Gráfica
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
1000	Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%	
2000	Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%	
3000	Propriedade	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	
4000	Bens e Serviços	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%	
5000	Trans. Financeiras	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	
9000	Outros Tributos	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	
<b>0000</b>	<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil, na publicação “Carga Tributária no Brasil 2017 – Análise por tributos e bases de incidências”.

Outrossim, em um paralelo com o contexto internacional, no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, o Brasil, no exercício de 2016, ocupou a terceira posição dentre os países que mais tributam bens e serviços:



Fonte: Receita Federal do Brasil, na publicação “Carga Tributária no Brasil 2017 – Análise por tributos e bases de incidências”.

Incontestável, portanto, que o Brasil tributa excessivamente o consumo, o que resulta em parâmetros de desigualdade social, dentre as quais, a diferença da carga tributária imposta aos homens e às mulheres na tributação de bens e serviços. Nesse sentido, ressalta-se que caberá ao Direito Financeiro o estudo do desenvolvimento equilibrado e da redução das desigualdades sociais, pois dependem de questões próprias de cada país, todavia, caberá ao Direito Tributário garantir o estrito cumprimento das hipóteses de incidência tributária constitucionalmente contempladas.

Sendo assim, antes de continuar a análise da carga tributária do consumo brasileiro, há que se conhecer a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) dos principais tributos que incidem sobre o consumo, quais sejam: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)<sup>27</sup>.

O IPI possui duas regras-matrizes de incidência, uma que atinge a própria industrialização e outra que incide sobre a importação de produtos industrializados. O IPI – industrialização possui a seguinte regra-matriz de incidência tributária: Hipótese – a) critério material: industrializar produto; b) critério espacial: qualquer lugar do território nacional; c)

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* – 29 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 360 a 362.

critério temporal: o momento da saída do produto do estabelecimento industrial / Consequência – a) critério pessoal: sujeito ativo é União e o sujeito passivo é o titular do estabelecimento industrial; b) critério quantitativo: a base de cálculo é o preço da operação na saída do produto e a alíquota é o percentual definido na tabela.

Em relação ao IPI – importação de produtos industrializados a RMIT pode ser posta da seguinte forma: Hipótese – a) critério material: importar produtor industrializado do exterior; b) critério espacial: repartições alfandegárias do país; c) critério temporal: momento do desembaraço aduaneiro / Consequência – a) critério pessoal: o sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é o importador; b) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador e a alíquota tem o percentual definido da tabela.

Os critérios da RMIT do ICMS são: Hipótese – a) critério material: realizar operações relativas à circulação de mercadorias; b) critério espacial: qualquer lugar do território do Estado que editou a lei; c) critério temporal: o momento da saída das mercadorias do estabelecimento / Consequência – a) critério pessoal: o sujeito ativo é o Estado e o sujeito passivo é aquele que promoveu a realização do evento; b) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor da operação que ensejou a saída das mercadorias e a alíquota é percentual.

Por derradeiro, a RMIT do ISS é composta por Hipótese – a) critério material: prestar serviço; b) critério espacial: qualquer local situado dentro do território do Município; c) critério temporal: instante em que o serviço é entregue ao tomador / Consequência – a) critério pessoal: o sujeito ativo é o Município e o sujeito passivo é o prestador de serviço; b) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor do serviço prestado e a alíquota é definida na legislação.

Posto isto, compreende-se que a Constituição Federal trouxe os elementos essenciais para a construção da hipótese de incidência de cada tributo, e para cada tributo consagrou a observância a um princípio constitucional tributário específico. Para o presente caso será importante compreender o conceito do princípio da seletividade (do ICMS e IPI), o qual revela que a alíquota a ser aplicada à base de cálculo do imposto terá relação direta com a essencialidade do produto objeto daquela operação.

Nesta senda, destaca-se que o princípio da seletividade constitui um instrumento de política extrafiscal, tendo em vista que tem por objetivo a consagração da justiça fiscal, extrapolando os limites arrecadatórios do Direito Tributário, senão vejamos as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo<sup>28</sup>.

Sendo assim, a Constituição da República utilizou o princípio da seletividade como um instrumento de incentivo à justiça fiscal aplicável aos tributos que incidem sobre bens e serviços (consumo), em evidente função extrafiscal. Com efeito, a essencialidade dos bens e serviços estabelecida constitucionalmente será identificada a partir da discriminação de alíquotas distintas. Nesse sentido as elucidações do professor Paulo de Barros Carvalho:

Impondo que as alíquotas do imposto sejam estipuladas seletivamente, em função do grau de essencialidade dos produtos, serviu-se, para tanto, da divisão dos produtos em três categorias: a) necessárias à sobrevivência (alíquotas); b) úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas) e c) produtos de luxo (alíquotas significativas).<sup>29</sup>

Com efeito, a comparação entre os bens e os serviço determinará a essencialidade destes, sem qualquer discriminação em razão do gênero, ocupação profissional, ou qualquer outra distinção, revelando o respeito à capacidade contributiva. O professor José Eduardo Soares de Melo explica que “*a seletividade implica observância ao princípio da isonomia*”<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* – 29 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 291.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados*. In: Revista de direito público, Londrina, v. 2, n. 1, p. 133-142, jan./abr. 2007, p. 75.

<sup>30</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 12.ed. São Paulo: Dialética, 2012.

Neste prisma, a persecução da justiça fiscal no âmbito da tributação de bens e serviços, através do princípio da seletividade, revela estrito cumprimento a um segundo princípio constitucional, a capacidade contributiva que consiste na mensuração da possibilidade econômica do contribuinte contribuir para o erário com o pagamento de tributos, adotando-se aqui a detonação de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, a qual tem por escopo a realização do princípio da igualdade, consoante a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte, prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. **Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário.** Realizar o princípio pré-jurídico da **capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza.** Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é **capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária,** de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. **Quando empregada no segundo sentido,** embora revista caracteres próprios, **sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade,** previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo.<sup>31</sup>

Prestados esses esclarecimentos, compreende-se que não há qualquer justificativa pautada nas diretrizes constitucionais para que os produtos e serviços destinados ao gênero feminino sejam objeto de uma arrecadação maior se comparados àqueles destinados ao gênero masculino. A par disso, analisar-se-á a seguir a carga tributária imposta aos bens e serviços destinados ao gênero feminino.

---

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* – 29 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 216.

## 4.2 Da carga tributária incidente sobre o consumo feminino

Após a construção do arcabouço legislativo e histórico para compreensão da crítica pretendida neste trabalho, neste tópico será analisado o questionamento basilar deste estudo, isto é, a carga tributária diferenciada que incide sobre os bens e serviços destinados ao gênero feminino.

A desigualdade de gênero e na tributação feminina se tornaram o objeto de estudo de alguns grupos que enfatizaram a necessidade de se aniquilar a diferença suntuosa entre a tributação desigual a que as mulheres estão submetidas.

Isto porque, a tributação dos produtos e serviços femininos é verticalmente maior do que os masculinos, tendo em vista que os produtos e serviços que as mulheres adquirem e contratam são mais caros, e, por conseguinte compõem uma base de cálculo maior dos tributos, ou, ainda, porque as mulheres em grande parte de sua vida financeira produtiva pagam por produtos que não fazem parte daqueles adquiridos pelo gênero masculino, tal qual os absorventes.

Nesta senda, destaca-se o termo alcinhado de *pink tax*, ou, imposto rosa – que constitui um objeto de estudo do marketing. Os estudos demonstram que as versões femininas de produtos ou serviços custam mais caro do que as versões masculinas, ainda que iguais, o que resulta em majoração da tributação do produto e serviço feminino.

Um estudo conduzido em 2018 pela Escola Superior de Publicidade e Marketing – ESPM<sup>32</sup>, revelou que os produtos destinados ao público feminino são aproximadamente 12,3% mais caros do que aqueles destinados aos homens, vejamos a título exemplificativo um comparativo elaborado pelo aludido estudo: i) vestuário adulto: 17% mais caro que a mesma versão masculina vestuário; ii) bebê/infantil: 23% mais caro; iii) higiene: 4% mais caro; iv) corte de cabelo: 27% mais caro; vi) brinquedos: 26% mais caro<sup>33</sup>.

Indubitável que a diferença de preços resulta de um histórico de desigualdade de gêneros, e, se a base de cálculo dos produtos e serviços destinados às mulheres é maior, a tributação destes também o será, e, a despeito dos princípios da capacidade contributiva e

---

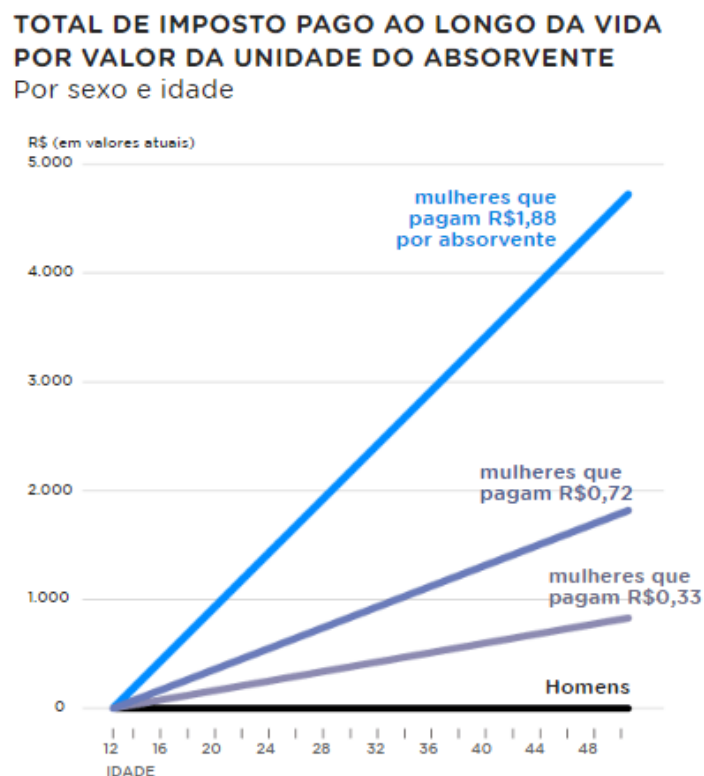
<sup>32</sup> Inspirada no estudo americano "Pink Tax", feito no ano de 2015 pelo The New York City Department of Consumer Affairs (DCA)

<sup>33</sup> MARIANO, Fábio. *Taxa Rosa*. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/07/TAXA-ROSA-GENERO-1.pdf>, em 10.02.2020.

seletividade não há nenhuma política tributária tendente a equalizar tal situação, revelando verdadeira ofensa ao princípio da isonomia.

Nada obstante à assustadora e injustificada diferença entre os preços dos produtos e serviços destinados às mulheres, que constitui uma perspectiva mais ampla da desigualdade de tributação entre os gêneros, traz-se uma discussão ainda mais específica sob este contexto, que é a tributação sobre os absorventes (*tampom tax*), que constituem produtos essenciais voltados somente ao público feminino.

Pois bem. Não é necessário maiores delongas para se constatar que os absorventes constituem um produto essencial na vida das mulheres aproximadamente entre os 12 (doze) e 51 (cinquenta e um) anos, nesse sentido, traz-se estudo comparativo do total de imposto pago ao longo da vida de uma mulher por unidade do absorvente:

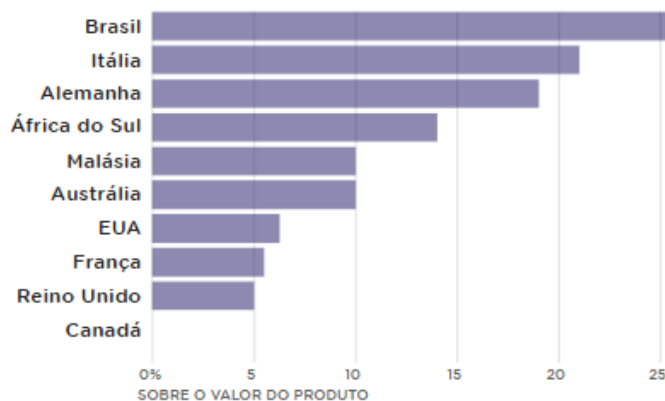


Fonte: [nexojornal.com.br/grafico/2016/12/05/O-imposto-sobre-absorventes-no-Brasil-e-no-mundo](http://nexojornal.com.br/grafico/2016/12/05/O-imposto-sobre-absorventes-no-Brasil-e-no-mundo)

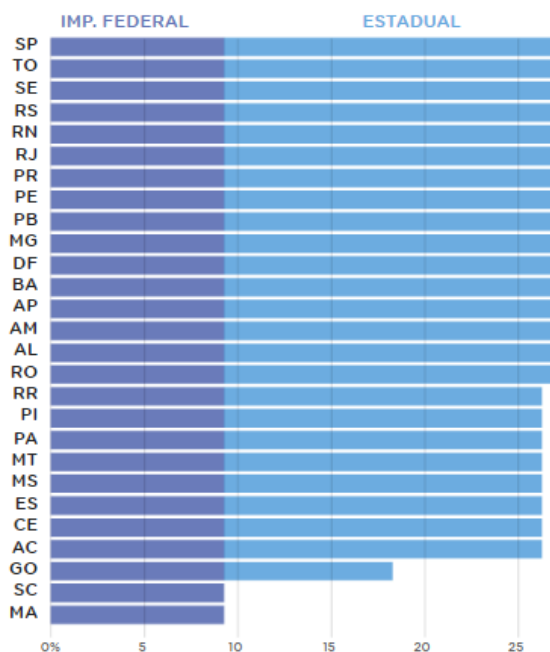
Depreende-se que a depender do preço do modelo utilizado pela mulher, a tributação paga ao longo de sua vida, com uma média de vinte absorvente por mês, variará de R\$852 a

R\$4849. Outrossim, aponta-se que a despeito da essencialidade dos absorvente no Brasil a tributação dos absorventes chega a 25% do valor do produto (entre tributos federais e estaduais), vejamos:

#### IMPOSTO PAGO SOBRE O CONSUMO DE ABSORVENTES E TAMPÕES NO MUNDO



#### COMPOSIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE ABSORVENTES POR ESTADO



Fonte: [nexojournal.com.br/grafico/2016/12/05/O-imposto-sobre-absorventes-no-Brasil-e-no-mundo](http://nexojournal.com.br/grafico/2016/12/05/O-imposto-sobre-absorventes-no-Brasil-e-no-mundo)

Outrossim, destaca-se que por interesses de política extrafiscal o Poder Executivo (governo federal) no exercício de 2013, por meio da Medida Provisória nº 609 convertida na

Lei nº 12.839/2013, concedeu isenção de impostos federais a alguns produtos higiênicos da cesta básica, considerados itens essenciais, dentre eles, pasta de dente, sabonete e papel higiênico. Todavia, a isenção aos absorventes e tampões higiênicos foi objeto de veto da então Presidente da República Dilma Roussef, senão vejamos um trecho da mensagem de veto nº 282/2013:

Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei de Conversão nº 15, de 2013 (MP nº 609/13), que “Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica; altera as Leis nºs 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 12.599, de 23 de março de 2012, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 9.074, de 7 de julho de 1995, e 9.427, de 26 de dezembro de 1996; revoga dispositivo da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012; e dá outras providências”.

Ouvidos, os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão manifestaram-se pelo veto aos seguintes dispositivos:

**Alínea “d” do inciso XIX, alínea “c” do inciso XX, incisos de XXIX a XLII, os §§ 5º a 7º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, alterados pelo art. 1º do projeto de lei de conversão [...]**

XXXVIII - escovas de dentes, incluindo as próprias para dentaduras, absorventes, tampões higiênicos e fraldas para bebês e geriátricas classificados nos códigos 9603.21.00 e 9619.0000 da Tipi; [...]<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> BRASIL. MENSAGEM Nº 282, DE 9 DE JULHO DE 2013. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 10 de jul. 2013. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Msg/VEP-282.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Msg/VEP-282.htm). Acesso em: 17 jan. 2019.

Ora, não se demonstra crível o veto aos absorventes e tampões, tendo em vista que sua essencialidade é diretamente proporcional à essencialidade do sabonete, papel higiênico e pasta de dente (produtos cuja isenção foi concedida).

Importante ressaltar que a norma isentiva tem o condão de macular os critérios da regra-matriz de incidência tributária, senão vejamos os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

Nesse sentido, importante destacar que no presente momento os absorventes estão sujeitos à alíquota zero do IPI, fato que finalisticamente produz o mesmo resultado da norma isentiva, no entanto, a alíquota zero pode ser facilmente alterada por meio de decreto enquanto a norma isentiva não, razão pela qual ainda se faz necessário declarar a isenção dos absorventes e tampões.

Por este motivo, destaca-se o Projeto de Lei nº 3085/2019, em tramitação na Câmara dos Deputados, o qual aborda a alta tributação dos absorventes íntimos no Brasil, e ressalta a dificuldade de acesso pelas mulheres pobres a esse item de higiene essencial.

Nada obstante, ressalta-se a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/19<sup>35</sup>, que em total contraponto ao aludido projeto de lei pretende extinguir o princípio da seletividade do IPI, tendo em vista que a PEC pretende a centralização da tributação do consumo por meio da criação de um imposto único (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) que terá uma alíquota uniforme para todos os bens tangíveis e intangíveis, serviços e direitos. Neste aspecto, muito embora o objetivo da medida seja simplificar o sistema prestigiando a segurança jurídica, entende-se que

---

<sup>35</sup> Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda Constitucional nº 45/19*. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 17 jan. 2019.

a ausência de diferenciação da carga fiscal em razão da essencialidade do bem implicará em aumento das desigualdades sociais e violação ao princípio da isonomia.

Nesta senda, com amparo em todas as premissas anteriormente estabelecidas, a tributação excessiva de um produto essencial voltado somente ao público feminino, bem como, a tributação majorada de bens e serviços destinados ao público feminino em comparação àqueles destinados ao público masculino afasta-se inteiramente das intenções do constituinte originário, e macula concomitantemente os princípios da seletividade e da isonomia.

#### **4.3 Tributação do consumo feminino: violação ao princípio da isonomia**

Pacífico, portanto, que o sistema tributário atual importa em violação ao princípio constitucional da isonomia, razão pela qual faz-se necessário compreender o conceito da palavra princípio.

A etimologia da palavra princípio vem do latim *principium*, que significa o início, o fundamento de algum ato. Pois bem, os princípios constitucionais tributários revelam valores que a Constituição Federal elencou como basilares para a orientação da arrecadação de tributos na sociedade brasileira. Tais valores no âmbito tributário se expressam como limites objetivos, vejamos os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Os princípios de direito tributário, por seu turno, geralmente se expressam como “limites objetivos”, posto como sobrerregras que visam a implementar os valores estipulados no ordenamento jurídico. A despeito dos “limites objetivos” perseguirem valores como objetivos teleológicos da norma, não entram em jogo, aqui, as motivações subjetivas do legislador ou mesmo da própria sociedade na sua positivação, tornando-se muito mais prática do direito esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata. Expressão de uma das diversas formas empregadas, observa-se os princípios tributários, tal como um limite objetivo nos primados da legalidade e da

tipicidade cerrada; da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária; da não cumulatividade nos casos do IPI e ICMS; entre tantos outros.<sup>36</sup>

Sendo assim, as pessoas políticas no exercício da competência tributária devem observar a delimitação traçada constitucionalmente nos direitos e garantias fundamentais, dentre eles a igualdade, liberdade, propriedade, dignidade da pessoa humana, dentre outros. O arcabouço principiológico forma o Estatuto do Contribuinte, consoante a definição de Paulo de Barros Carvalho:

Ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizados na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis de escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.<sup>37</sup>

Pois bem. Os entes tributantes no seu exercício arrecadatório deverão observar os direitos, deveres e obrigações pautados constitucionalmente, os quais compõem o Estatuto do Contribuinte, de modo que o sujeito passivo não pode ultrapassar os limites constitucionais sob pena de inconstitucionalidade.

No caso em voga, há que se compreender em termos conclusivos que a arrecadação realizada pelo ente tributante deverá objetivar a consecução dos direitos fundamentais de cada cidadão, todavia não é o que ocorre no âmbito da tributação de bens e consumos destinados ao público feminino, pois consoante explicitado anteriormente as mulheres estão sujeitas a um percentual de arrecadação maior do que os homens a despeito do comando constitucional, revelando patente inconstitucionalidade.

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p.176 e 177.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. *Vox Legis*, São Paulo, Sugestões Literárias, v. 12, n. 141, p. 36, set. 1980.

Ante a todos exposto, como análise crítica do presente estudo concebe-se que a concretização dos objetivos constitucionalmente previstos, mormente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, ocorrerá por meio da efetivação dos direitos fundamentais. A efetivação destes direitos será custeada pelo Direito Tributário, cujo função principal é arrecadatória. Nesta senda, sob um prisma contemporâneo, a tributação deverá se adequar paulatinamente à proteção dos direitos fundamentais, com destaque para a isonomia entre homens e mulheres no que tange à tributação a que estão submetidos, exercendo um papel fundamental para erradicar ou ao menos reduzir a diferença de tributação sobre bens e serviços para os homens e mulheres, tendo em vista que o público feminino ao longo dos anos é obrigado a recolher um montante notoriamente maior aos cofres públicos.

Deste modo, compreende-se que o direito tributário deverá prestar-se a equalização da aludida carga tributária, de modo que a isonomia constitucionalmente prevista não mais seja maculada como ocorre nos dias atuais, e as mulheres possam ser submetidas à mesma carga tributárias dos homens, na compra de bens e contratação de serviços, destacando-se tal conduta paradigmática inclusive para possível reforma tributária a ocorrer nos curso dos próximos anos.

## CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 se caracteriza por ser uma constituição programática ou dirigente, pois contém normas definidoras de tarefas e programas de ação a serem concretizados pelos poderes públicos.

Inicialmente, ao estabelecer os fundamentos do Estrado Democrático de Direito – que constitui a República Federativa do Brasil – a Carta Magna preceitua como fundamento a dignidade da pessoa humana. A concretização dos fundamentos da república ocorrerá por meio da observância aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil dispostos no artigo 3º da Carta Magna, justamente exercendo a função de uma comando diretivo, isto é, os objetivos dispostos determinam ao Poder Público quais parâmetros devem permear sua atuação.

A construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I do artigo 3º da Constituição Federal) ocorrerá por meio da concretização dos direito fundamentais, por meio da atuação estatal positiva, a qual depende de recursos financeiros para fazer frente a essas despesas.

A fonte dos aludidos recursos financeiros reside primordialmente na arrecadação tributária, sendo imperiosa uma acepção mais moderna do Direito Tributário brasileiro, tendo em vista a necessidade de uma visão humanista da tributação, a qual não busca somente gerar recursos para o custeio de serviços público, mas que também constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da república, extirpando qualquer forma de discriminação.

Sendo assim, as bases do sistema tributário nacional devem ser compostas por parâmetros que tornem efetivos os direitos fundamentais, e principalmente para o presente estudo, o direito a igualdade entre homens e mulheres preceituado no artigo 5º, inciso I da Carta Magna.

A Carta Magna pretende a erradicação de qualquer forma de discriminação e estipula que os homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, pois a realidade fática analisada pelo constituinte originário revelou situações de completa e total desigualdade. Nesta senda, destaca-se que as persecução dos direitos das mulheres (para adquirirem direitos equiparados aos dos homens) está intimamente relacionada ao movimento sufragista, onde as mulheres se uniram para garantir seu direito político ao voto, pois o sufrágio universal não era garantindo, mas a tributação universal o era. Com efeito, ainda que as cartas políticas brasileiras não

proibissem o voto feminino, também não existiam políticas públicas que garantissem o exercício deste voto, constatando-se que a realidade plasmada nas Constituições não revela a realidade fática social.

Destarte que transpondo-se a análise para a Carta Magna de 1988 e a realidade contemporânea, ainda persiste a proclamação do direito de igualdade em tom retórico sem a criação de mecanismos efetivos para proteção dos direitos fundamentais.

As mulheres atualmente conquistaram seu direito político ao exercício da cidadania em grau máximo – o direito ao voto – todavia, ainda não estão em patamar de igualdade de direitos e obrigações com os homens, chegando-se finalmente à crítica pretendida neste trabalho.

As mulheres estão submetidas a uma carga tributária notoriamente maior sobre os bens e serviços em relação aos homens, tendo-se em mente que a tributação sobre o consumo constitui em média metade da carga tributária global do país. Os bens e serviços destinados ao público feminino são notoriamente mais caros do que os mesmos bens e serviços destinados ao público masculino, todavia a despeito da seletividade e isonomia, não há qualquer política fiscal tendente a abolir a aludida desigualdade. E, em um contexto ainda pior, destaca-se que produtos essenciais de higiene básica (absorvente e tampões higiênicos) destinados ao público feminino – sem produto correspondente ao público masculino – não são objetos de isenção, o que se revela em verdadeira inconstitucionalidade, em que pese a arrecadação tributária não esteja objetivando a persecução de uma igualdade livre, justa e solidária, que privilegie a dignidade da pessoa humana, e afaste qualquer espécie de discriminação.

Por todo o exposto, compreende-se que por um compromisso histórico necessário a relação jurídica tributária deve envolver os direitos fundamentais, e se atentar às intenções do constituinte originário, e não pode se ater a arrecadação propriamente dita, mas deve buscar o respeito e observância dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes, neste caso, o direito das mulheres de não se submeterem a uma carga tributária exponencialmente maior em razão do consumo e contratação de bens e serviços, pois caso não haja a criação de mecanismos efetivos para garantia e proteção deste direito, haverá tão somente a proclamação em tom retórico desde direito o que não se admite.

Por derradeiro, compreende-se pela necessidade de aprovação do Projeto de Lei nº 3.085/2019 que pretende a declaração da isenção de absorventes íntimos no Brasil, em razão da dificuldade de acesso pelas mulheres de poder aquisitivo reduzido ou nulo a esse item, e, adota-se posição diversa da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/19, que pretende a extinção do

princípio da seletividade (do Imposto de Produtos Importados), pois ao assim proceder irá em sentido oposto aos fundamentos e objetivos previsto pelo constituinte originário na Constituição Federal de 1988, contrariando as orientações basilares da República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABREU, Maria Zina Gonçalves de. *Luta das Mulheres pelo Direito de Voto*. Movimentos sufragistas na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos. Arquipélago- Revista da Universidade dos Açores. Ponto Delgada, 2ª série, VI, 2002.
- ALMEIDA, Rodolfo; MARIANI, Daniel e OSTETTI, Vitória. *O imposto sobre absorventes no Brasil e no mundo*. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/grafico/2016/12/05/O-imposto-sobre-absorventes-no-Brasil-e-no-mundo>. Acesso em 27 out. de 2019.
- BESTER, Gisela Maria. *Direitos Políticos das Mulheres Brasileiras: Aspectos Históricos da Luta Sufrágica e algumas Conquistas Políticas Posteriores*. 1996.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 27 out. 2019.
- BRASIL. *MENSAGEM Nº 282, DE 9 DE JULHO DE 2013*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 10 de jul. 2013. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Msg/VEP-282.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Msg/VEP-282.htm). Acesso em: 17 jan. 2020.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda Constitucional nº 45/19*. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 17 jan. 2020.
- CASTRO, Anna Lucia Malerbi de. *O princípio da pessoa humana e a norma jurídica tributária*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, v. I.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário* – 29 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- \_\_\_\_\_. *Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados*. In: Revista de direito público, Londrina, v. 2, n. 1, p. 133-142, jan./abr. 2007.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. *Vox Legis*, São Paulo, Sugestões Literárias, v. 12, n. 141, set. 1980.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2001. 2. ed. rev. e ampl. p. 88.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 61. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788547217167/pageid/19>>. Acesso em: 27 out. 2019.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

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

LUNÕ, Antonio Henrique Perez. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2005.

MARIANO, Fábio. *Taxa Rosa*. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/07/TAXA-ROSA-GENERO-1.pdf>, Acesso em 17 jan. de 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 12.ed.São Paulo: Dialética, 2012.

PIMENTEL, Sílvia. *A mulher Constituinte: uma contribuição ao debate*. São Paulo: Cortez, 1985. Capítulo I.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788547217150/pageid/4>>. Acesso em: 27 out. 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2011. 10. ed. rev., atual. e ampl.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estado do Regime Jurídico das normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. Tese para Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, USP, 2002.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, 34. ed., rev e atual.