

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**GRADUAÇÃO**



**PUC-SP**

**Bruna de Souza Sleiman Alle**

**“PINK TAX”: A SELETIVIDADE DO ICMS SOBRE PRODUTOS FEMININOS**

**SÃO PAULO**

**2023**

Bruna de Souza Sleiman Alle

“PINK TAX”: A Seletividade do ICMS sobre Produtos Femininos

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de GRADUANDO em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Estevão Horvath.

SÃO PAULO

2023

DE SOUZA SLEIMAN ALLE, Bruna De Souza Sleiman Alle

PINK TAX: A Seletividade do ICMS sobre Produtos Femininos / Bruna De Souza Sleiman Alle Bruna De Souza Sleiman Alle. -- São Paulo: [s.n.], 2023.

Orientador: Estevão Horvath.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Graduação em Direito, 2023.

1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). 2. Princípios Constitucionais. 3. Pink Tax. 4. Women in Tax (WIT). I. Estevão Horvath. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Trabalho de Conclusão de Curso para Graduação em Direito. III. Título

CDD

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -  
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

PUC-SP, Sistema de Biblioteca  
Apresentação do trabalho acadêmico: template. /  
Sistema de Biblioteca PUC-SP. -- São Paulo: [s.n.],  
2021.  
p ; cm.

Orientador: João de Andrade Lima.  
Dissertação (Mestrado) -- Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós  
Graduados em Administração.

1. Trabalho de conclusão de curso. 2. Dissertação.  
3. Tese. 4. Template. I. Lima, João de Andrade. II.  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,  
Programa de Estudos Pós-Graduados em Administração.  
III. Título.

CDD

## **ERRATA**

ALLE, Bruna de Souza Sleiman. **“PINK TAX”**:A Seletividade do ICMS sobre Produtos Femininos. 2023. Tese de Conclusão de Curso de Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023.

*À minha querida mãe Cleide, responsável pelo meu crescimento pessoal e profissional, além de todos momentos de alegria que compartilhamos.*

*Ao meu querido avô Cleucio, meu maior amor e saudades.*



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu orientador, fonte essencial de apoio para realização deste trabalho.

A todos os meus professores e, em especial, ao Claudio de Abreu, que me apresentou ao tema deste trabalho.

As minhas colegas de graduação e de trabalho, Ana Beatriz Tormena, Ana Luiza Vanti, Maria Clara Machado e Maitê Stelluti, responsáveis por fazer esta jornada o mais doce possível.

## RESUMO

ALLE, Bruna de Souza Sleiman. **Pink Tax**: A Seletividade do ICMS sobre Produtos Femininos.

O presente trabalho tem como finalidade essencial trazer à tona uma reflexão acerca da tributação brasileira e suas alíquotas diferenciadas incidentes sobre a circulação e alteração de titularidade dos produtos comerciais destinados ao público feminino. Isso porque, o ICMS tem como característica a seletividade, que avalia e classifica as mercadorias por serem fundamentais ou supérfluas.

Portanto, ao longo desta obra, restará patente através de evidências do cotidiano, norma legais, posições doutrinárias e demais exposições, a diferença exorbitante na tributação, possibilitando ao leitor tirar suas próprias conclusões.

**Palavras-chave:** tributação; feminino; ICMS; seletividade; supérfluas.

## ABSTRACT

ALLE, Bruna de Souza Sleiman. **Pink Tax**: A Seletividade do ICMS sobre Produtos Femininos.

The presente work tends to bring the reflection about the brazilian tax program and its different rate in feminin products assessment on its circulation and titularity modification destined to the female public. Since the tax on distribution of goods and services is characterized by its selectivity that analyzes the merchandise's fundamentality.

Hence, during the reading, it will be quite clear, through evidences, legal texts, doctrinal positions and other expositions, the difference in the tax rate, so the readers can take their own conclusions.

**Keywords:** tax; feminin; selectivity; fundamentality; rate.

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

|                 |  |           |
|-----------------|--|-----------|
| <b>CAP. I</b>   | <b>ICMS</b> .....  | <b>17</b> |
| 1.              | Considerações Gerais.....  | <b>17</b> |
| 2.              | Regra Matriz de Incidência Tributária.....                             | <b>18</b> |
| 2.1             | Aspecto Pessoal.....   | <b>18</b> |
| 2.2             | Aspecto Espacial.....  | <b>22</b> |
| 2.3             | Aspecto Temporal.....  | <b>23</b> |
| 2.4             | Aspecto Material.....  | <b>25</b> |
| 2.5             | Base de Cálculo e Alíquota.....  | <b>27</b> |
| 3.              | A Tributação do ICMS regida pela Constituição Federal.....             | <b>32</b> |
|                 | <b>CAP. II A SELETIVIDADE E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS</b><br>..... | <b>33</b> |
| 1.              | Essencialidade das Mercadorias .....                                   | <b>33</b> |
| 1.1             | Considerações Gerais.....  | <b>34</b> |
| 1.2             | Direitos Fundamentais .....  | <b>36</b> |
| 1.3             | Produtos Considerados Supérfluos .....                                 | <b>38</b> |
| 2.              | Princípio da Igualdade .....   | <b>39</b> |
| 3.              | Princípio da Não Cumulatividade.....                                   | <b>41</b> |
| <b>CAP. III</b> | <b>Pink Tax</b> .....  | <b>44</b> |
| 1.              | Considerações Gerais.....  | <b>44</b> |
| 2.              | Essencialidade da Mercadoria Destinada para Mulheres.....              | <b>46</b> |
| 3.              | Carga Tributária e Ganhos Desproporcionais .....                       | <b>49</b> |
| 4.              | Princípio da Capacidade Contributiva .....                             | <b>50</b> |
| <b>CAP. IV</b>  | <b>Women in Tax</b> .....  | <b>52</b> |
| 1.              | Considerações Gerais.....  | <b>52</b> |
| 2.              | Funções e Principais Atividades.....                                   | <b>52</b> |
| 3.              | Objetivos e Visibilidade.....  | <b>53</b> |
| <b>CAP. V</b>   | <b>Conclusões</b> .....  | <b>55</b> |
|                 | <b>BIBLIOGRAFIA</b> .....  | <b>56</b> |



## **INTRODUÇÃO**

É indubitável a patente relevância do ICMS no ordenamento jurídico tributário, ao considerarmos até mesmo a quantidade de estudos e artigos existentes no mundo do direito e também fora dele, sendo que este continua sendo a principal fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.

Imperioso ressaltar que os maiores juristas e doutrinadores brasileiros dedicaram obras e trabalhos aprofundados exclusivos para este tributo, conforme os problemas jurídicos que ele suscita, de modo a se tornar tema de discussões dos tribunais superiores até nos dias atuais.

Nesta pauta, sabemos que a Constituição Federal de 1988 ampliou demasiadamente a incidência do ICMS e, como consequência, detalhou sua análise e características, bem como sua hipótese de incidência tributária.

Dessarte, este trabalho tende a explorar um de seus principais aspectos dentro do âmbito jurídico brasileiro, a seletividade, que determina a necessidade ou não de uma mercadoria, objeto da obrigação tributária, interferindo nos montantes da receita.

## CAPÍTULO I

### ICMS

#### 1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Inicialmente, cumpre salientar o art. 155, II, da Constituição Federal, que conferiu aos Estados-membros, bem como ao Distrito Federal a competência para criar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação<sup>1</sup>, *in verbis*:

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;

É dizer, expõe-se neste rol o denominado ICMS. Conforme aponta Roque Antonio Carrazza<sup>2</sup>:

“A CF em seu art. 155, II, outorgou aos Estados-membros e ao Distrito Federal competência para criar impostos sobre 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. Todos esses impostos foram chamados de ICMS.”

Logo, a Magna Carta confere a estes entes federativos o poder de instituir e dispor sobre o ICMS, mediante lei ordinária, conhecida no mundo jurídico como “a lei das leis para criar imposto”, sempre respeitando o texto constitucional.

Nada obstante, a União Federal também está disposta, de forma excepcional, à criação deste imposto, contanto que esteja voltado para os territórios federais, *in abstracto*, ou no pleno

---

<sup>1</sup> CF, art. 155, II: “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;”

<sup>2</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Capítulo II, página 49.

território nacional, na iminência de guerra externa, nos termos dos artigos 147<sup>3</sup> e 154, II<sup>4</sup>, da Constituição Federal.

Além disso, o imposto apresenta sua peculiaridade no núcleo da incidência, nas palavras de Carrazza<sup>5</sup>:

“Em rigor, ICMS não passa de uma sigla, a hospedar, pelo menos, três impostos diferentes, a saber: (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. Dito de outro modo: há pelo menos três núcleos distintos de incidência do ICMS”

Contudo, neste trabalho, iremos nos limitar ao estudo essencial do núcleo referente ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a fim de dar o enfoque apropriado ao tema.

De tal sorte, este ICMS é o que contém maior importância econômica, pois envolve montantes mais expressivos de dinheiro e, portanto, gera mais controvérsias e discussões.

## **2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

### **2.1 ASPECTO PESSOAL**

O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária determina quem irá ocupar os polos da relação jurídica que impõe a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos. Nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>6</sup>:

“O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade - inerente à hipótese de incidência - que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.”

---

<sup>3</sup> CF, art. 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

<sup>4</sup> CF, art. 154, II: “A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

<sup>5</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Capítulo II, página 49.

<sup>6</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 29.1, página 80.

Dessarte, teremos a figura responsável pela exigência do cumprimento desta obrigação, o sujeito ativo, descrito no art. 119, do Código Tributário Nacional<sup>7</sup> como “a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Outrossim, ao levarmos em consideração que a respectiva relação obrigacional tem como seu objeto principal o pagamento de certa quantia em dinheiro, o sujeito ativo irá assumir a posição de pessoa titular do direito de cobrança deste ou de pessoa legitimada para exigir o cumprimento do dever formal ou acessório.

Portanto, estaremos diante da classificação de dois tipos de sujeitos: o sujeito ativo da obrigação principal e o sujeito ativo da obrigação acessória. Assim, Luciano Amaro<sup>8</sup> complementa:

“Dada a circunstância de que o sujeito ativo e, o mais das vezes, o Estado, é usual, mesmo na linguagem técnica, chamá-lo de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda Pública (Federal, Estadual, Municipal). A própria designação de Estado emprega-se, em certas situações, para identificar o credor do tributo.

O art. 209 do Código Tributário Nacional estatui que a expressão "Fazenda Pública", empregada sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

A determinação do sujeito ativo, então, resume-se na pessoa com finalidades públicas, conforme o princípio da destinação pública dos tributos. No caso do ICMS, os Estados e o Distrito Federal ocupam o lugar do sujeito passivo, sob à luz do dispositivo legal anteriormente mencionado, art. 155, II, da Constituição Federal. Confirma-se: “Compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre (...)”.

Nesta pauta, Geraldo Ataliba<sup>9</sup> acrescenta:

“Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal”

---

<sup>7</sup> CTN, art. 119: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

<sup>8</sup> **AMARO, Luciano.** “Direito Tributário Brasileiro”. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Capítulo X, página 322.

<sup>9</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 30, página 83.

O sujeito passivo, por sua vez, será aquele que é chamado de contribuinte, pois terá que cumprir a obrigação tributária e pagar o montante devido aos cofres públicos, uma vez que concluir o fato gerador do imposto. Ataliba<sup>10</sup> dispõe acerca do polo passivo:

“O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o "destinatário constitucional tributário" (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art.145, § 1º)”

De fato, Hensel<sup>11</sup> foi extremamente cirúrgico ao dispor que o sujeito passivo das obrigações, que nascerão dos fatos imponíveis previstos pela hipótese de incidência, é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato imponible.

Por isso, é possível concluir que aquele que realizar e concluir operações relativas à circulação de mercadorias, estará sujeito à ocupação do polo passivo desta relação obrigacional tributária e deverá pagar o ICMS incidente sobre este aspecto.

Aproveito para ressaltar, desta forma, que há de haver alteração da titularidade da mercadoria, não bastando somente a sua circulação. Melhor dizendo, se a mercadoria passar de um estabelecimento para outro estado, da mesma empresa e titular, o imposto não poderá incidir, pois não haverá ocorrido fato gerador. Isto, inclusive, é pauta de incontáveis ações de Mandado de Segurança, preventivo ou repressivo.

Logo, relativamente ao ICMS, devemos nos questionar sobre quem poderia realizar estas operações. As doutrinas, majoritariamente, entendem que apenas o produtor, industrial ou o comerciante, que as praticam com habitualidade e estes, como consequência, estariam sujeitos ao pagamento do respectivo imposto, ocupando oficialmente o polo passivo da relação.

Nesse sentido, Carrazza<sup>12</sup> dispõe:

“O particular (dona de casa, operário, aposentado etc.) que vende um objeto seu não realiza uma operação relativa à circulação de mercadorias; apenas vende um bem móvel

---

<sup>10</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 29.2, página 80.

<sup>11</sup> **HENSEL, Albert.** “Direito Tributário”. Edição única. Madrid, Espanha: Marcial Pons, 2005.

<sup>12</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. II, páginas 52 e 53.

qualquer. O mesmo podemos dizer do profissional liberal (médico, dentista, advogado etc.), do professor, do funcionário público – enfim, de todos que não revestirem uma destas três condições: comerciante, industrial ou produtor.”

Ainda que a Constituição Federal de 1988 não determine taxativamente, em seu rol, a pessoa que deve recolher o ICMS, podemos identificar esta contanto que façamos uma breve análise daqueles que praticam o fato imponible.

Não obstante, o sujeito passivo deste imposto não deve limitar-se às pessoas que portam personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, já que este posto também abriga aqueles que realizam operações de vez em quando, como o comerciante de fato, comerciante irregular, ou qualquer um que as pratique com caráter habitual, isto é, de forma repetida; de modo a convergir com o artigo 126 do CTN<sup>13</sup>.

Desta maneira, resta patente que a habitualidade é o que podemos chamar de núcleo para definição do sujeito passivo desta relação tributária. É o que diz o art. 7º da Lei nº 6.374/89<sup>14</sup>.

Inclusive, igualmente interpreta o jurista Carlos da Rocha Guimarães<sup>15</sup> ao dizer que a habitualidade é o critério que nos guia ao diferenciar o intuito objetivo do subjetivo, e que transforma a simples circulação jurídica de bens em circulação jurídica de mercadorias; por isso mesmo, outras pessoas que não exerçam propriamente a mercancia podem vir a ser tributadas se adquirirem e alienarem bens com habitualidade, obtendo lucros nessa atividade.

É dizer, somente poderá ser contribuinte do ICMS quem está associado com sua hipótese de incidência tributária e efetivamente pratica operações mercantis. Assim como descreve o art. 4º da Lei Complementar 87/1996<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> CTN, art. 126: “A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

<sup>14</sup> Lei nº 6.374/89, art. 7, *caput*: “Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica que, de modo habitual, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.”

<sup>15</sup> **GUIMARÃES, Carlos da Rocha**. “Natureza e Essência do Fato Gerador do ICM”. Caderno de Pesquisas Tributárias 3/133-134. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

<sup>16</sup> LC 87/96, art. 4: “Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação

Em suma, aquele que promover o ato de circulação jurídica de mercadorias, dará ensejo a sua execução, mas jamais o consumidor direto, uma vez que a aquisição da mercadoria não gera incidência do tributo e sim a destinação ao comércio.

## 2.2 ASPECTO ESPACIAL

O aspecto especial da hipótese de incidência tributária consiste no lugar onde o fato gerador irá se concretizar, ou melhor dizendo, a indicação de circunstância de lugar. Desta maneira, Geraldo Ataliba<sup>17</sup> concretiza:

“Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário”

Assim, o jurista leciona que as conotações espaciais da hipótese de incidência são decisivas, requisito essencial para a conformação do fato imponible. Logo, o critério de espaço se conecta de forma direta com o âmbito de competência do legislador responsável pela legislação ordinária, sendo que esta é “a lei das leis para criação de tributos”.

Dessarte, a lei municipal somente terá eficácia no território do Município, do mesmo modo que a lei estadual apenas exercerá sua eficácia no território do Estado. Portanto, a lei federal é a única que terá eficácia em todo território nacional.

Então, imperioso acrescentar as sábias palavras de Ataliba<sup>18</sup>:

“Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na h.i., se não der em lugar nela previsto implícita ou – o que é raro e em geral dispensável – explicitamente, não será fato imponible. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária.

---

mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. § 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.”

<sup>17</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 40.1.1, página 104.

<sup>18</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 40.2, página 105.

Será um fato juridicamente irrelevante.”

Porém, pode acontecer da lei atribuir o devido relevo ao aspecto espacial e lhe oferecer um fator específico de lugar, uma vez que este tem âmbito específico ao abranger o próprio local físico. Por outro lado, caso a lei se abstenha de dispor acerca do local, estará implícito que o lugar relevante será aquele em que o fato gerador se consumar de vez.

Para o ICMS, *in casu*, nas palavras de A. Becker<sup>19</sup>, *as coordenadas de lugar podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares*. Diante disso, podemos afirmar que o aspecto espacial do ICMS se traduz no Estado onde a operação irá se dar.

Isso porque, cabe ICMS quando a transferência de mercadorias ocorre entre estabelecimentos da mesma empresa localizados em territórios de pessoas políticas diferentes, desde que se destinem à venda e, conseqüentemente, não sejam bens de ativo imobilizado.

### 2.3 ASPECTO TEMPORAL

A hipótese de incidência tributária irá apresentar o aspecto temporal, de modo a implicar no mero questionamento: quando o fato gerador irá se concretizar?

No que concerne a sua relevância, salientamos as palavras de Ataliba<sup>20</sup>:

“A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)”

Da mesma forma, o aspecto temporal se define uma vez designada, explícita ou implicitamente, o momento em que se considera consumado o fato gerador. A lei tributária, em sua maioria, não estabelece condições especiais de tempo, de modo a restringir o âmbito da hipótese de incidência e, por conseguinte, cerceando a qualificação de fatos imponíveis.

Ataliba<sup>21</sup>, então, continua:

---

<sup>19</sup> Ob. Cit., p. 301.

<sup>20</sup> **ATALIBA, Geraldo**. “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 35, página 94.

<sup>21</sup> **ATALIBA, Geraldo**. “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 35.6, páginas 94 e 95.

“Os modos mediante os quais o legislador se expressa são os mais variados. Isto é relevante, para fins de exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e anterioridade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição”

Por isso, mesmo em caso de omissão do legislador ordinário, assume-se que ele estará, de maneira tácita, dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito acontece concretamente. De tal sorte, sempre haverá aspecto temporal da hipótese de incidência.

Contudo, o aspecto temporal deve observar os trâmites constitucionais<sup>22</sup>:

“Há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, “a”). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributos (algumas vezes camufladas sob a capa da substituição tributária).”

Tratando-se do ICMS, a legislação expõe uma circunstância determinável de tempo. Seu fato gerador é equivalente a realização de operação jurídica mercantil pelo comerciante, entendida juridicamente como transferência de titular, desde que importe circulação.

Diante disso, é incontestável que o aspecto temporal é disposto explicitamente na legislação, ao determinar que este seja a saída do estabelecimento do sujeito passivo, sendo que a referência à saída é uma indicação do exato momento em que o fato imponible é consumado.

Neste viés, cumpre ressaltar que a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a hipótese de incidência do ICMS, somente seu aspecto temporal, conforme art. 12, I, da Lei Complementar 87/96, que dispõe que o fato imponible do ICMS equivale a saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte.

Esta também é a posição adotada por Carrazza<sup>23</sup>:

“A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal, e assim por diante. Todavia, estes episódios apenas têm relevância, para fins de incidência do ICMS, quando se limitam a

---

<sup>22</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 35.10, página 95.

<sup>23</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. II, páginas 60 a 62.

identificar oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da operação mercantil a que se referem.

É por isso que não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS: (a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; (b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; (c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; ou (d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí, apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). Por quê? Porque sustentar o contrário, em todas estas hipóteses, desvirtua a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte, que tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência de uma operação mercantil.”

Luciano Amaro<sup>24</sup> insiste em seguir na mesma linha mencionada anteriormente:

“Assim, por exemplo, a saída de mercadoria do estabelecimento mercantil configura uma etapa do processo de circulação da mercadoria, eleita pela lei para o efeito de precisar a realização do fato gerador do ICMS, não obstante tal fato (a saída) possa não ter maior relevância no plano do direito comercial: a transmissão da propriedade (*traditio*) pode já ter-se operado (se a mercadoria tiver sido entregue no interior do estabelecimento), ou só vir a configurar-se posteriormente por exemplo, no domicílio do destinatário). Mas a saída da mercadoria (do estabelecimento comercial) é eleita pela lei como suporte fático do tributo.”

Dito isso, conclui-se que a saída de mercadoria do estabelecimento comercial limita-se a mera etapa do processo de circulação, eleita pela lei como suporte fático do tributo, isto é, acontecimentos através dos quais o fato gerador se exterioriza em relação ao Fisco e a estes damos o nome de aspecto temporal do fato gerador.

## 2.4 ASPECTO MATERIAL

O aspecto material é o núcleo da hipótese de incidência tributária e, por conseguinte, o que comporta mais relevância. Logo, merece atenção especial.

Este aspecto comporta a designação de todos os dados de ordem objetiva. Além de fornecer o critério básico para determinar o montante devido, também serve de base para estabelecer a classificação dos tributos.

---

<sup>24</sup> **AMARO, Luciano.** “Direito Tributário Brasileiro”. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Capítulo IX, item 5, página 302.

Nas palavras de Ataliba<sup>25</sup>:

“É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere.

As classificações jurídicas dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.”

Imperioso ressaltar as palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>26</sup>:

“Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal). Por abstração, desliguemos aquele proceder dos seus condicionantes espaço-temporais, a fim de analisá-lo de modo particular, nos seus traços de essência. Sobre esse assunto, aliás, é curioso anotar que os autores deparam com grande dificuldade para promover o isolamento do critério material, que designam por elemento material do fato gerador, elemento objetivo do fato gerador ou por aspecto material da hipótese de incidência. Tanto nacionais como estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresentá-lo engastado aos demais aspectos ou elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese tributária.”

O objetivo então seria focar no aspecto material de maneira avulsa, de modo a separá-lo dos critérios temporal, espacial e pessoal. Dito isso, o núcleo, ao qual nos referimos anteriormente, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento, conforme lecionado por Paulo de Barros Carvalho e nos oferecido na graduação.

Desta maneira, devemos oferecer a devida relevância às palavras do brilhante jurista<sup>27</sup>:

“O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato

---

<sup>25</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 41.2, páginas 106 e 107.

<sup>26</sup> **CARVALHO, Paulo de Barros.** “Curso de Direito Tributário”. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Capítulo IX, item 7, páginas 336 e 337.

<sup>27</sup> **CARVALHO, Paulo de Barros.** “Curso de Direito Tributário”. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Capítulo IX, item 7, página 339.

de tempo. Sobre isso, aliás, já discorremos. Faz bem recordar, entretanto, que ao conjunto de elementos indicativos, constantes dos antecedentes das normas tributárias, e que nos oferecem a ocasião de reconhecer as circunstâncias de lugar e de tempo que tolhem o conteúdo do critério material, dentro de parâmetros precisos e específicos, nominamos, respectivamente, de critério espacial e critério temporal da hipótese tributária.”

Dessarte, devemos obedecer a esta regra e definir o fato gerador do ICMS: realizar operações jurídicas relativas à circulação de mercadorias. Confira-se<sup>28</sup>:

“O minucioso exame da materialidade do ICMS, além de elucidar as situações em que tem nascimento a obrigação tributária, permite vislumbrar a inexigibilidade, pela legislação desse imposto, da movimentação física das mercadorias. A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial a incidência do tributo. (...). A circulação e a entrada no estabelecimento pode ser real ou apenas simbólica. Existindo documentação que a respalde, a operação jurídica se considera perfeita e acabada, desencadeando os efeitos jurídico-fiscais correspondentes”

Cumpra complementar, deste modo, que a fim de configurar a materialidade do ICMS deve, necessariamente, haver a transferência de titularidade da mercadoria. Caso contrário, o dever de pagar o ICMS não irá surgir.

É dizer, o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de propriedade do mesmo contribuinte não configura circulação de mercadoria, descaracterizando-se, portanto, o fato gerador de ICMS<sup>29</sup>.

Neste sentido, Luciano Amaro<sup>30</sup> dispõe:

“Fato gerador da obrigação tributária principal – diz o Código Tributário Nacional – é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114).”

## 2.5 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

A base de cálculo dos impostos é sempre um fato econômico. É indubitável afirmar que o fato posto na hipótese é passível de uma medida, melhor dizendo, a base de cálculo da

---

<sup>28</sup> **CARVALHO, Paulo de Barros.** “Direito Tributário, Linguagem e Método”. 45ª edição. São Paulo: Noeses, 2008, páginas 733 e 734.

<sup>29</sup> Tema 1099/STF.

<sup>30</sup> **AMARO, Luciano.** “Direito Tributário Brasileiro”. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Capítulo IX, item 1, página 285.

perspectiva, suporte de medida do fato. Outrossim, esta precisa ser confirmada sob pena de o tributo ser inválido e inexigível.

Seu conceito irá se resumir na dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, *in verbis*<sup>31</sup>:

“E, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; e propriamente uma medida sua.”

Outrossim, a base de cálculo consiste em uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica a fim de fixar um critério para determinação do *quantum debetur*. Ressaltamos o discurso de Aires Barreto<sup>32</sup>:

“É padrão ... ou referência para medir um fato tributário”

Esta ficará responsável por “medir” o fato imponible, atribuindo-lhe o devido valor. Imperioso destacar, deste modo<sup>33</sup>:

“A lei é que qualifica uma, dentre as perspectivas dimensíveis da h.i., para exercer as funções de base imponible. Com isto concorda A. Becker: "A base de cálculo foi escolhida pela própria regra jurídica, por isso ela é critério objetivo e jurídico. E porque esta escolha procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica de tributação? (ob. cit., p. 343).”

Este resultado numérico irá chegar ao contribuinte concreto como conceito legal de tamanho, melhor dizendo, quantitativo, a precisa medida de um fato. Certo seria encontrar seu conceito na dimensão da materialidade do tributo.

Por conseguinte, deve constar explicitamente no texto da lei, pois esta está igualmente subordinada ao regime da reserva legal. A base de cálculo, obviamente, deve manter uma correlação lógica com a hipótese de incidência do tributo a fim de assegurar ao contribuinte de que sua tributação está dentro dos limites constitucionais.

---

<sup>31</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 43.1, página 108.

<sup>32</sup> **BARRETO, Aires F.** “Direito Tributário Contemporâneo Estudos Em Homenagem a Geraldo Ataliba”. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

<sup>33</sup> **ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. Segunda Parte, item 43.7, página 110.

Isso porque a base imponible deve equivaler a um índice seguro para a identificação devida do critério material da h.i., de modo que esteja fundamentado em razoabilidade e, principalmente, proporcionalidade.

Nesta pauta, devemos expor as sábias palavras de Ricardo Aziz Creton<sup>34</sup>:

“Essa relação de pertinência, adequação e conformidade que une indiscutivelmente o fato gerador e a base de cálculo de qualquer tributo há de pautar-se, é fácil interferir, exatamente pelos princípios gerais da razoabilidade e da proporcionalidade.”

Resta patente que a hipótese de incidência e a base de cálculo devem se vincular, uma vez que uma encontra auxílio, proteção e respaldo na outra, conforme dispõe Misabel Derzi<sup>35</sup>:

“Quando um tributo está posto em lei, tecnicamente correta, a base de cálculo determina o retorno ao fato descrito na hipótese de incidência. Portanto, o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese.”

Destarte, a base de cálculo ficará com a função essencial de especificar a hipótese de incidência tributária. Caso isso não ocorra, o fato tributário não será medido de forma adequada e o contribuinte pagará o montante indevido.

Reproduzindo esta ideia, saberemos que a base de cálculo do ICMS só pode ser uma medida da operação mercantil realizada, assim como determinado pelo legislador ordinário, de modo a estabelecer que a base de cálculo deste tributo se resume ao valor de que decorrer a saída da mercadoria.

Carrazza<sup>36</sup> ensina:

“A base de cálculo do ICMS não é o valor acrescido ou agregado. Chegar-se ao valor acrescido só depois de se aplicar à base de cálculo (valor da operação mercantil realizada) o esquema de deduções exigido pelo princípio da não cumulatividade (montante de ICMS devido nas operações mercantis anteriores).”

A alíquota, por sua vez, é critério apontado na lei, o termo do mandamento da norma que aplicado à base de cálculo permite que se chegue ao valor do tributo (*quantum debetur*).

---

<sup>34</sup> **CRETÓN, Ricardo Aziz.** “Os Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário”. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2001. Página 111.

<sup>35</sup> **DERZI, Misabel.** “Notas de Atualização” ao livro “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro. 11ª edição, 10ª tiragem. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. Página 65.

<sup>36</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. II, página 108.

Isso porque, a alíquota mantém relação direta com a base de cálculo e a sua presença na norma é obrigatória.

Sendo assim, ela somente pode ser criada por lei da pessoa política tributante. O Fisco, ao lançar o tributo, lança a alíquota, que pode ser criada somente por lei; embora sua porcentagem possa variar, não pode tomar feições confiscatórias.

Melhor dizendo, a alíquota seria o critério legal, normalmente traduzido em porcentagem e, em junção com a base de cálculo, permite oferecer a quantia devida a título de tributo, isto é, o *quantum debetur*.

Ainda, nos termos do art. 150, IV, da Constituição Federal<sup>37</sup>, a alíquota pode variar, ainda que em um mesmo tributo e, a esta, damos o nome de alíquota progressiva, ainda que não adquira feições confiscatórias, além de submeter-se ao princípio da estrita legalidade.

Para o ICMS, as alíquotas terão de ser fixadas através de lei ordinária. No entanto, as entidades não carregam plena liberdade para discorrer acerca das alíquotas, nos termos do art. 155, §2º, V, da Constituição Federal<sup>38</sup>; uma vez que o Senado ficará responsável por fixar alíquotas mínimas do ICMS através de resolução, aprovada por maioria absoluta de seus membros.

Assim, os Estados e o Distrito Federal estarão proibidos de cobrar ICMS abaixo do estabelecido pela resolução do Senado. Também porque não haverá qualquer fundamento de validade à lei local que desconsiderar este patamar fixado e, como consequência, uma lei nova deverá ser prontamente editada, já que o ICMS sem alíquota, não estará em condições de cobrança.

Além disso, o Senado também poderá fixar o patamar de alíquotas máximas. Apesar das resoluções não poderem fixar as alíquotas do ICMS em si, somente seus limites mínimos e máximos, pois tem o objetivo principal de neutralizar eventuais abusos que estejam ocorrendo entre os Estados.

---

<sup>37</sup> CF, art. 150, IV: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

<sup>38</sup> CF, art. 155, §2º, V: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (...)”

As alíquotas do ICMS, conforme dito anteriormente, são estabelecidas por meio de lei ordinária. Cumpre repetir, então, que o papel do Senado serve para reprimir eventuais abusos e estabelecer parâmetros que a legislação local deverá obedecer, dentro das linhas contornadas pelo princípio federativo e princípio da autonomia do Distrito Federal.

Ao mesmo tempo, devem tomar extrema cautela na fixação das alíquotas mínimas e máximas para não anular a autonomia das pessoas que tributam através do ICMS. Este permanece o entendimento de Roque Carrazza<sup>39</sup>:

“Claro está, ainda, que o Senado, ao desempenhar esta importantíssima tarefa, deverá observar o princípio federativo e o princípio da autonomia do Distrito Federal. Melhor dizendo, terá que ser bastante criterioso no fixar quer as alíquotas mínimas, quer as máximas, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS. Eventuais excessos poderão, por óbvio, ser submetidos ao prudente crivo do STF (cf. art. 102, I, "f", da CF).”

Desta maneira, é indubitável que o Senado Federal pode fixar, mediante resolução, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais, observando o art. 155, §2º, IV, da Constituição Federal<sup>40</sup>.

Nesta pauta, a alíquota do ICMS foi fixada em 12%, quando as operações e prestações interestaduais se destinem a contribuintes localizados no território de pessoas físicas situadas nas regiões sul e sudeste do país, e em 7%, quando as operações e prestações interestaduais forem destinadas aos contribuintes que mantêm sua localização no Espírito Santo ou no território de pessoas físicas situadas nas regiões norte, nordeste e centro-oeste do país.

Estaremos diante do famigerado DIFAL, isto é, o diferencial de alíquotas do ICMS que tem como finalidade a preservação da arrecadação dos Estados de destino.

Finalmente, devemos apontar que, hodiernamente, nas operações interestaduais a alíquota adotada para o ICMS será a interestadual, mesmo que o consumidor final seja ou não contribuinte da exação e o ente federativo do destinatário ficará responsável pela diferença entre a esta e a alíquota interna do Estado destinatário.

---

<sup>39</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. II, página 137.

<sup>40</sup> CF, art. 155, §2º, IV: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;”

### **3. A TRIBUTAÇÃO DO ICMS REGIDA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

O legislador tributário tem seus limites marcados pelo texto da Constituição Federal, sendo que este deverá, obrigatoriamente, considerar os direitos fundamentais do contribuinte para evitar que o tributo se transforme em ferramenta de financiamento do Estado.

Isso porque, a legislação brasileira demanda que o tributo seja utilizado, principalmente, para induzir comportamentos individuais e o respeito aos fundamentos constitucionais, em especial, a proibição do excesso.

Logo, conforme exposto nas linhas anteriores, o art. 155, inciso II, da Constituição Federal, merece atenção, uma vez que determina a competência aos Estados e ao Distrito Federal de instituir o imposto sobre 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.

Desta forma, o ICMS revela ser um imposto brando, que abrange diversas regras de competência que a Carta Magna lhe outorgou.

Assim, a alínea “a” do inciso IX, §2º, do art. 155 da Constituição Federal revela outra regra de competência para instituir a cobrança do ICMS: sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Trata-se do imposto sobre importação de bem, mercadoria ou serviço prestado no exterior.

Ademais, a Lei Suprema irá elencar uma série de princípios aos quais o respectivo tributo deverá se atentar e respeitar. Estes irão ser demonstrados ao longo do próximo capítulo.

## CAPÍTULO II

### A SELETIVIDADE E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

#### 1. ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS

O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, sob a luz do art. 155, §2º, III, da Constituição Federal<sup>41</sup>. E, por isso, a pergunta que devemos nos fazer é: o que é essencialidade?

A essencialidade consiste na característica daquilo que pode ser considerado essencial, que implica em necessidade; como, por exemplo, a água. É um absurdo que uma coisa tão vital quanto a água ainda seja objeto de compra e venda, mas este não é o objetivo do nosso trabalho.

Imperioso ressaltar uma ideia precisa do conceito de essencialidade, *in verbis*<sup>42</sup>:

“A palavra (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os Países civilizados seguem orientação idêntica.”

A maioria dos doutrinadores não dá ênfase especial para a palavra “poderá”, contida no aludido dispositivo. Porém, nosso ilustre Carrazza<sup>43</sup> nota que esta palavra poderia ser traduzida para “deverá”. Confira-se:

"Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um "poder", de *ipso facto*, está lhe impondo um "dever". E por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes-deveres (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, deveres-poderes).

---

<sup>41</sup> CF, art. 155, §2º, III: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...)”.

<sup>42</sup> **BALEIRO, Aliomar**. “Direito Tributário Brasileiro”. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1975. Página 188.

<sup>43</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio**. “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. VI, página 499.

No mesmo sentido, Rui Barbosa pontificava: ‘Claro está que em todo poder se encerra um dever: o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições, que legitimem o seu uso, mas não deixar de o exercer, nas condições que o exijam?’”

De fato, a seletividade do ICMS pode ser dada como obrigatória, ao interpretarmos a lei. Como consequência, será utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, de modo a incentivar a prática de operações essencialmente úteis para a sociedade e, por outro lado, onerando as que não cumprem o interesse nacional de maneira tão fiel.

Logo, as operações que tiverem como objeto um produto supérfluo, a alíquota aplicada será maior. Enquanto as operações com produtos essenciais, as alíquotas serão menores, havendo casos até em que não haverá incidência.

### 1.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O princípio da seletividade irá, inevitavelmente, comparar mercadorias e serviços. Cumpre adentrar esta comparação e eventual discriminação no próximo capítulo.

A seletividade do ICMS, bem como do IPI, demanda que o ônus econômico insista sobre mercadorias que apresentarem características gritantes de superfluidade, sendo que o parâmetro adotado será o consumo popular.

Nesse sentido, consideramos importante trazer as palavras de Carrazza<sup>44</sup>:

“Daí que, a nosso sentir, as operações com gêneros de primeira necessidade (essenciais) e as prestações de serviços (de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente isentadas de ICMS, já que em relação a elas o contribuinte não tem liberdade de escolha.”

Logo, é incontestável que a essencialidade em questão tem como propósito favorecer os consumidores finais, já que são eles quem irão suportar a carga econômica do ICMS. Pela lógica, aquele que adquire mercadoria luxuosa, detém grande capacidade econômica e deve ser mais onerado, de maneira proporcional.

Todavia, aquele que adquire bem necessário para sua saúde, irá receber um tratamento fiscal mais brando. Cumpre, neste sentido, destacar<sup>45</sup>:

---

<sup>44</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. VI, página 500.

<sup>45</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. VI, página 500.

“Do mesmo modo, a Constituição, ao estatuir que as pessoas políticas devem (i) promover "a dignidade da pessoa humana (art. 19, II). o bem de todos" (art. 30, IV), "a saúde" (arts. 6º, *caput*, e 196, *caput*), "a assistência aos desamparados" (art. 69, *caput*) e "programas de assistência integral à saúde da criança e do adolescente (art. 227, §1º); (ii) "assegurar a todos existência digna" (art. 170, *caput*); (iii) proporcionar seguridade social, mediante também ações que garantam “os direitos relativos à saúde” (art. 194, *caput*); (iv) prestar assistência social, tendo por objetivos, dentre outros, "a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária" (art. 203, IV); e (v) "amparar as pessoas idosas, (...) defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida", *implicitamente exige que os tributos – aí compreendido o ICMS - venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam a presente e às futuras gerações.*”

Por isso, a legislação que rege o ICMS deixa de tributar ou tributa moderadamente a comercialização de bens de primeira necessidade e, por conseguinte, a seletividade considera essencialmente a finalidade da mercadoria ou do serviço.

Nesta pauta, a seletividade do ICMS pode ser alcançada através do emprego de técnicas de alteração quantitativa da carga tributária, ou seja, sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, anistias, entre outros. Lembrando que as resoluções criadas pelo Senado Federal também podem ser seletivas em razão da essencialidade das mercadorias.

É certo, então, que as alíquotas do ICMS devem variar, conforme apontado anteriormente, por conta da essencialidade para os consumidores finais. Contudo, a seletividade do ICMS será aplicável de maneira mais ágil com o mecanismo de variação das alíquotas, *in verbis*<sup>46</sup>:

“As alíquotas deste imposto devem, pois, o quanto possível, ser discriminadas por espécie de mercadoria ou de serviço. Noutras palavras: devem vir fixadas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias (ou dos serviços). Assim, quanto mais suntuários ou supérfluos forem as mercadorias ou os serviços, tanto maiores deverão ser as alíquotas de ICMS que sobre eles incidira. Pelo contrário, se as mercadorias ou os serviços forem de primeira necessidade, devem ser abrandadas ou, dependendo do caso, até zeradas.”

---

<sup>46</sup> <sup>46</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. VI, página 501.

Neste viés, reforçamos que a carga econômica do ICMS deverá ser distribuída diversamente, de acordo com o tipo de mercadoria. Além disso, suas alíquotas não poderão variar de acordo com a etapa da circulação ou a destinação da mercadoria.

## 1.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS

Na obra de Carrazza, onde o jurista disserta acerca do ICMS, concordamos em dispor que em face do princípio da seletividade, negócios jurídicos efetuados com mercadorias que servem para conservar a vida e a saúde das pessoas devem, obrigatoriamente, ser menos onerados por meio de ICMS.

Nesse sentido, é incontestável que nossa Lei Maior assegura condições de existência digna às pessoas, já escancarado em seus primeiros artigos. Para isso, se torna necessária ação positiva da parte do Estado, com objetivo de garantir a todos a vida com dignidade, inclusive a não incidência de tributos sobre o “mínimo vital”, isto é, tudo o que está previsto na Constituição Federal que cabe na classificação de mínimo existencial, deve receber tratamento tributário de modo favorável.

Nesse mesmo sentido, dispõe Elizabeth Carrazza<sup>47</sup>:

“O Estado não pode, portanto, omitir-se diante das desigualdades socioeconômicas existentes. Tem o dever de atuar no sentido de corrigi-las ou, quando pouco, diminui-las, garantindo a todos a igualdade de possibilidades. Para este fim, inúmeros são os dispositivos constitucionais relativos à ordem econômica e social. Tais dispositivos não constituem meros conselhos aos detentores do poder estatal. São normas cogentes, que contêm em seu bojo verdadeiros princípios constitucionais. (...).

Estes preceitos visam a garantir a todos uma existência digna, afastando-se a miséria e a marginalização. Sem tais garantias, que decorrem da igualdade, não há falar em direitos individuais, tais como a liberdade de pensamento, a segurança jurídica etc.”

Nada obstante, não é uma tarefa fácil definir exatamente o que o mínimo vital irá englobar, sabemos somente que ele irá girar em torno dos bens mais valiosos da humanidade, que devem ser protegidos, sendo estes a vida, saúde, alimentação, cultura, moradia, bem-estar.

---

<sup>47</sup> **CARRAZZA, Elizabeth Nazar.** “IPTU E PROGRESSIVIDADE: Igualdade e Capacidade Contributiva”. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2015. Cap, II, item 2.4, páginas 44 e 45.

O conceito de mínimo vital pode, portanto, ser estimado. Confira-se<sup>48</sup>:

“O mínimo existencial é a parte do consumo corrente de cada ser humano, seja criança ou adulto, que é necessário para a conservação de uma vida humana digna, o que compreende a necessidade de vida física, como a alimentação, vestuário, moradia, assistência de saúde etc. (mínimo existencial físico) e a necessidade espiritual-cultural, como educação, sociabilidade, etc.”

Dessarte, sua finalidade é de preservar a sobrevivência digna do ser humano, conforme pautado anteriormente. Sendo assim, os valores monetários devem respeitar esse delineamento traçado pelo mínimo vital, bem como as operações jurídicas que são capazes de atender as necessidades vitais básicas do contribuinte.

Dito isso, Carrazza<sup>49</sup> dispõe:

“Ademais, estes valores monetários e operações jurídicas também não podem ser levados à tributação, inclusive por meio de ICMS, porque dizem de perto com os inafastáveis deveres fundamentais do Estado. Um exemplo, para que melhor se compreenda: a saúde é, nos termos da Constituição Federal, objetivo a ser permanentemente perseguido pelo Poder Público; ora, se este o ignora ou se revela incapaz de cumpri-lo a contento, obrigando o particular a ter despesas para a ela ter acesso, resulta solarmente claro que tais gastos devem, na medida do possível, ser debitados da base de cálculo dos tributos.”

É dizer, o ICMS está sujeito ao princípio da seletividade e, conseqüentemente, operações mercantis praticadas com produtos essenciais devem ser menos tributadas que as realizadas com produtos supérfluos.

Em razão do rol constitucional, os produtos essenciais estão diretamente vinculados com a vida, saúde e o bem comum. Portanto, as operações mercantis que os envolvam, devem, na medida do possível, eximir de tributação, mesmo através do ICMS.

Desta maneira, haverá a interpretação de que a legislação que imponha isenção de ICMS às operações praticadas com determinados artigos e aparelhos considerados essenciais, deve ser

---

<sup>48</sup> NETO, Cláudio Pereira de Souza. SARMENTO, Daniel. “Estrutura normativa dos direitos fundamentais sociais e o direito fundamental ao mínimo existencial”. Direitos Sociais – Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em Espécie, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008. Página 301.

<sup>49</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. VI, item 2, página 506.

aplicada de forma ampliada a operações com mercadorias análogas e que tenham objetivos similares de preservação da vida e saúde.

Contudo, as situações de dúvida envolvendo o princípio da seletividade devem ceder passo ao benefício fiscal desde que este venha ao encontro dos bens protegidos, a vida e a saúde.

Então, permanecerá intocável a ideia de que o princípio da seletividade está a exigir que operações jurídicas com mercadorias classificadas como essenciais, ou melhor dizendo, que apresentam finalidade de proteção à vida e saúde das pessoas, recebam tratamento fiscal favorável ao tratar-se de ICMS.

Por isso, é possível concluir que, no direito tributário, as garantias do contribuinte devem estar em harmonia com os direitos fundamentais<sup>50</sup>:

“No campo tributário, como a positivação constitucional dos direitos e garantias dos contribuintes está em sintonia com os direitos fundamentais, as situações de dúvida devem ser solvidas em favor da saúde e da vida. Sendo mais específicos: as operações ou prestações voltadas à implementação destes valores devem, o quanto possível, ser desoneradas de tributação. Vai daí que as leis que tratam do assunto devem ser interpretadas com certa dose de liberalidade, comportando extensão.

Ressaltamos que fazer interpretação extensiva não é acrescentar palavras à lei, mas, tão somente, levar a aplicação de um texto normativo até os limites pretendidos pelo constituinte. Afinal, quando se está em face de direitos fundamentais - como os que dizem de perto com a saúde e a vida - há de sempre prevalecer o preceito *in dubis contra Fiscum*.”

Por conseguinte, o dever de levar dinheiro aos cofres públicos através do pagamento de tributos não poderá afetar os direitos fundamentais, que ganharam força com a Constituição Federal de 1988.

### 1.3 PRODUTOS CONSIDERADOS SUPÉRFLUOS

Inicialmente, pontuamos que o princípio da seletividade autoriza o Poder Judiciário a decidir, em cada caso avulso e concreto, se uma mercadoria é ou deixa de ser essencial. Caso seja, determina-se que a operação jurídica com ela praticada venha menos onerada pelo ICMS que a considerada supérflua.

---

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. VI, item 2, página 509.

Sacha Calmon<sup>51</sup>, neste viés, aponta:

“(..) o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, é caviar é supérfluo”

Logo, se a essencialidade é considerada conforme a necessidade do bem para a vida ou a saúde, o produto supérfluo seria divergente deste conceito, podendo ser classificado como dispensável.

Considerando as necessidades do contribuinte, a seletividade do ICMS é referente a mercadoria em si mesma considerada. Portanto, basta que não caracterize produto de primeira necessidade para ensejar uma tributação mais “severa”.

Resta patente que a seletividade deve levar em conta também a finalidade da mercadoria, deixando de considerar sua destinação ou origem, conforme art. 152 da Constituição Federal<sup>52</sup>.

É curioso, no entanto, como produtos iguais, com mesma finalidade e mesmos elementos caracterizadores, possam portar níveis de tributação diferentes. Iremos nos aprofundar nesta questão no próximo capítulo, tema essencial deste trabalho.

Por enquanto, cabe apenas dizer que este imposto será seletivo em função da essencialidade da mercadoria.

## 2. PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O art. 5º, *caput*, da Constituição Federal<sup>53</sup> exige que todos sejam iguais perante a lei e, mais adiante, dentre os direitos assegurados, prevê a igualdade.

Este dispositivo expõe a preocupação do constituinte originário com o princípio da igualdade. Flávio Martins<sup>54</sup> disserta:

---

<sup>51</sup> **COELHO, Sacha Calmon Navarro.** “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990. Página 238.

<sup>52</sup> CF, art. 152: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

<sup>53</sup> CF, art. 5º, *caput*: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”

<sup>54</sup> **NUNES JÚNIOR, Flávio Martins Alves.** “Curso de Direito Constitucional”. 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Página 941.

“O Preâmbulo da Constituição afirma que a finalidade do constituinte originário foi instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar, dentre outros direitos, “a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade pluralista, fraterna e sem preconceitos”. Importante saber: de que igualdade a Constituição está tratando? Existem duas igualdades, segundo a doutrina (desde os tempos de Aristóteles): a) igualdade formal; b) igualdade material.”

A igualdade material decorre do dispositivo constitucional e da interpretação sistemática de vários dispositivos constitucionais, que tem finalidade de instituir um Estado Democrático, destinado a promover a igualdade, a justiça, em uma sociedade fraterna.

Portanto, a igualdade em sentido material depende do fato de os indivíduos serem livres de privações, com a satisfação adequada de suas necessidades vitais essenciais. Para isso, os indivíduos precisam estar além de limiares mínimos de bem-estar, sob pena de a autonomia se perder.

Enquanto isso, a igualdade formal consiste em dar a todos idêntico tratamento, desconsiderando a cor, a origem, a nacionalidade, o gênero ou a situação financeira.

Nesse sentido, Alexandre de Moraes<sup>55</sup> declarou:

“A igualdade se configura como uma eficácia transcendente, de modo que toda situação de desigualdade persistente à entrada em vigor da norma constitucional deve ser considerada não recepcionada, se não demonstrar compatibilidade com os valores que a Constituição, como norma suprema, proclama.”

Imperioso ressaltar a finalidade limitadora do princípio da igualdade. O legislador, no exercício de sua função, não poderá afastar-se do princípio da igualdade, sob pena de flagrante inconstitucionalidade. Dessarte, normas que geram diferenciações abusivas, arbitrárias, sem qualquer finalidade lícita, serão incompatíveis com a Constituição Federal.

Sendo assim, a Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da igualdade de direitos e como conseqüente, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico.

---

<sup>55</sup> MORAES, Alexandre de. “Direito Constitucional”. 36ª edição. São Paulo: Atlas, 2020. Cap. III, item 6, página 115.

De tal sorte, todas as pessoas têm o mesmo valor intrínseco e, por conseguinte, merecem igual respeito e consideração, independentemente de raça, cor, sexo, religião, etnia, origem nacional ou social.

É exatamente aqui onde encaixamos a igualdade formal, ou seja, o direito a não ser discriminado arbitrariamente na lei e perante a lei, igualmente ao respeito à diversidade e à identidade de grupos sociais minoritários.

### 3. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, nos termos do art. 155, §2º, I, da Constituição Federal<sup>56</sup>.

Tratando-se do ICMS, Sabbag<sup>57</sup> relata:

“Imaginando as inúmeras fases de comercialização que intermedeiam o produtor e o consumidor final, espera-se contar com um mecanismo que impeça a sobreposição de incidências. Dessa forma, com o ICMS, acontece uma espécie de compensação descritiva ou escritural, através de um creditamento contábil de valores referentes às operações de entrada de produtos, em face dos lançamentos contábeis de débito, gerados pelas operações de saída de bens. Em razão do princípio em estudo, a incidência do imposto ocorre sobre o valor agregado ou acrescido em cada operação, e não sobre o valor total, não se permitindo a tributação em cascata. É o princípio da não cumulatividade no ICMS, cujos contornos elementares podem ser estendidos aos dois demais impostos.”

O princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, tem sede constitucional e por isso, não deve e nem pode ser ignorado ou anulado, seja por normas infraconstitucionais ou pelo Fisco.

---

<sup>56</sup> CF, art. 155, §2º, I: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

<sup>57</sup> **SABBAG, Eduardo.** “Direito Tributário Essencial”. 7ª edição. São Paulo: Editora Forense, 2020. Página 56.

Outrossim, a não cumulatividade afasta o efeito cascata, já que este acaba prejudicando as atividades econômicas, pois onera, de forma repetida e reiterada, todas as etapas da circulação de bens.

Este princípio, então, adota como destinatários imediatos os Estados e o Distrito Federal, dado que são obrigados a aceitar que cada incidência do ICMS determina o surgimento de uma relação de crédito em favor dos contribuintes.

Por isso, seria próprio oferecer o devido relevo às palavras de Soares de Melo<sup>58</sup>:

“É certo que a não cumulatividade, além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do débito tributário. Não se confunde com base impositiva (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho a quantificação do tributo”

Este crédito seria decorrente do regime da não cumulatividade, por óbvio e, não deve se confundir com o crédito resultante de indêbitos tributários, como observa Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup>:

“O “crédito de ICMS” decorre do princípio constitucional da não cumulatividade. Não surge em virtude de recolhimento indevido a título de tributo. Pelo contrário: o ICMS era devido, pela regular incidência da regra-matriz desse imposto; porém, em razão do preceito constitucional da não cumulatividade, incide a regra-matriz do direito ao crédito, fazendo nascer para o contribuinte o direito de aproveitar o “crédito de ICMS”, compensando-o com valores por ele devidos a título desse imposto estadual, na operação subsequente.”

Portanto, a Magna Carta assegura que a não cumulatividade do ICMS poderá ser aplicada diretamente pelo contribuinte, dispensando, desta maneira, regulamentação legal. É dizer, então, que a Constituição Federal oferece a garantia do pleno direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, por meio do usufruto da compensação.

Outrossim, por força constitucional, esta garantia do contribuinte jamais poderá ser violada, sendo que as normas infraconstitucionais deverão servir de instrumento para viabilizar esta regra.

---

<sup>58</sup> MELO, José Eduardo Soares de. “ICMS: Teoria e Prática”. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1996. Página 156.

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Derivação e Positivção no Direito Tributário”. 2ª edição, vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. Página 151.

Isso porque o art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal<sup>60</sup> veda absolutamente o desrespeito aos direitos e garantias individuais.

Ainda, Carrazza<sup>61</sup> aborda o respectivo princípio:

“Realmente, a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...)” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.”

Em vista disso, a não cumulatividade do ICMS somente poder ser interpretada de maneira ideal nos trâmites constitucionais brasileiros, uma vez que, em nosso país, nenhuma lei tem autonomia para modificar este princípio.

Justamente, a essência do princípio da não cumulatividade do ICMS apenas pode ser determinada nos efeitos jurídicos da compensação regida pela Constituição Federal de 1988.

---

<sup>60</sup> CF, art. 60, §4º, IV: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.”

<sup>61</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022. Cap. V, página 392.

## CAPÍTULO III

### PINK TAX

#### 1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Pink tax, ou a taxa rosa, no nosso português, representa a diferença de valor em produtos do mercado destinados ao público feminino. Isso porque já foi comprovado, através de pesquisas e até mesmo “a olho nu”, que os produtos rosas ou com personagens femininos são, em média, 12,3%<sup>62</sup> mais caros do que os regulares.

As mercadorias podem ser exatamente iguais, sem discrepância qualquer, exceto pelo valor. Pois, sem motivo aparente, possuem um valor que pode ser até 100% maior. O modelo básico de uma calça jeans, por exemplo, de uma mesma marca, apresentou um aumento de 23% no preço de peça feminina.

Logo, não resta dúvidas que a mulher paga mais apenas para ter um produto apropriado para o seu gênero. Mesmo produto, mesmos elementos, mesma fabricação, preços distintos.

Mesmo os produtos que são destinados exclusivamente para mulheres, sem possível comparação com o público masculino, como os absorventes, podem ser ainda mais caros, com uma tributação de 34,5% segundo a Associação Comercial de São Paulo.

Ainda que, *in casu*, haja a isenção de alguns impostos, como o IPI, os impostos federais PIS e COFINS e o estadual ICMS sofrem esta majoração.

A pergunta que não quer calar: a cor rosa é mais onerosa: Não.

A Pink Tax irá se resumir ao acontecimento, injusto, de tributação menos branda para os produtos femininos, que, normalmente, só apresenta peculiaridade em sua cor, usualmente rosa, em sua maioria, por isso o nome popular.

O ICMS não irá fugir desta “regra”. Os preços, a base de cálculo e as alíquotas, serão maiores e haverá clara discrepância de acordo com o gênero do público-alvo, em vários

---

<sup>62</sup> **FADDUL, Juliana.** “Pink tax’: As mulheres gastam mais do que os homens ou apenas pagam mais caro?”. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/pink-tax-as-mulheres-gastam-mais-do-que-os-homens-ou-apenas-pagam-mais-carro/>. Acesso em 13/05/2023.

setores comerciais. Isto inclui, sabonetes, cremes, lâminas e antitranspirantes que são claramente destinados para homens ou mulheres<sup>63</sup>.

Imperioso destacar que isso acontece em diversos países. No Reino Unido, o desodorante feminino estava, em média, 8,9% mais caro do que o mesmo produto de destinação masculina, bem como o hidratante facial feminino que apresentava uma diferença de 34,28% no preço.

Igualmente, nos Estados Unidos da América, até mesmo os preços de lavanderia apresentavam diferenças patentes, tendo em vista que as roupas femininas tinham cobranças 90% maiores do que as masculinas.

Nesta pauta, a jurista Tathiane Piscitelli<sup>64</sup>, acentua:

“Em 2015, uma pesquisa de mercado encomendada pelo Departamento de Assuntos do Consumidor da prefeitura de Nova York, nos Estados Unidos, descobriu que os produtos destinados às mulheres eram, em média, 7% mais caros do que os bens voltados aos homens. Estudos posteriores, realizados nos Estados Unidos, na Espanha, na Turquia, no Brasil, entre outros países, encontraram essa diferença de valor até mesmo em mercadorias para o consumidor masculino que, embaladas como versão para o público feminino, são idênticas à original. O fenômeno ficou conhecido como *pink tax* (imposto cor-de-rosa) e entrou para a lista dos obstáculos à igualdade de gênero.”

Iasmin Paiva<sup>65</sup>, jornalista empregada da Forbes, escreve:

“O fenômeno econômico é popularmente conhecido como pink tax ou imposto rosa, em português, e diz respeito a bens e serviços destinados às mulheres. “Cobra-se mais por bens e serviços cujo público principal são as mulheres, mas não porque são produtos e serviços que apenas elas consomem: o maior preço decorre da apresentação na versão feminina de muitos bens e serviços que existem similares ‘masculinos’”, explica a tributarista e professora da FGV (Fundação Getulio Vargas), Tathiane Piscitelli.

<sup>63</sup> **Digital Editor, World Economic Forum.** “What is the ‘pink tax’ and how does it hinder women?”. Disponível em <https://www.weforum.org/agenda/2022/07/what-is-the-pink-tax-and-how-does-it-hinder-women/>. Acesso em 13/05/2023.

<sup>64</sup> **PISCITELLI, Tathiane.** “Carga tributária reforça desigualdade de gênero”. Disponível em [blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/tributario/pink-tax-desigualdade/](http://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/tributario/pink-tax-desigualdade/). Acesso em 13/05/2023.

<sup>65</sup> **PAIVA, Iasmin.** “Imposto rosa encarece produtos femininos e ganha projeto no Senado”. Disponível em <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/04/imposto-rosa-encarece-produtos-femininos-e-ganha-projeto-no-senado/>. Acesso em 13/05/2023.

Ainda de acordo com a especialista, o que acontece, na prática, é que “as mulheres, ao consumirem esses bens e serviços, acabam dispondo de parcela maior de sua renda e sofrendo maior incidência tributária sobre o consumo.”

Deste modo, não resta contestações de que a desigualdade tributária em razão do gênero existe, até mesmo em razão da progressividade, o ICMS deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida proporcional em que se alargar a base de cálculo.

A diferença de preços encontra seu ponto inicial já na primeira infância, pois as vestimentas para meninas de até três anos de idade chegam a ter o valor até 23% maior do que as mesmas peças de roupas para meninos. Da mesma forma, os brinquedos para meninas também são mais caros e estas divergências pode alcançar até 26%<sup>66</sup>.

Como se não bastasse, as fragrâncias chegam a ser 7% mais caras, desde que elaboradas para o consumo feminino. Nota-se que foram analisados uma grande cota de perfumes e apenas 27% dos masculinos eram mais caros que os femininos.

Diante do exposto, sabemos que a pink tax não é algo possível de se esquivar e fechar os olhos. É absurdo cogitar que mulheres tenham um gasto abundantemente maior e, sem nenhum fundamento, acabam prejudicadas.

## **2. ESSENCIALIDADE DA MERCADORIA DESTINADA PARA MULHERES**

O ICMS, conforme vimos no capítulo anterior, se sujeita ao princípio da seletividade, que implica diretamente na questão da essencialidade da mercadoria para a vida e para a saúde das pessoas.

No entanto, não há sentido algum para que o mesmo produto, mesma mercadoria, feito com os mesmos ingredientes, pelo mesmo produtor, haja diferença na caracterização da essencialidade ao encontrar seu destino nos homens e nas mulheres.

Ao analisarmos a questão, não nos parece viável que o mesmo produto seja vital para dignidade da existência do homem e dispensável para que a mulher mantenha sua existência como pessoa digna. Então, qual é o motivo? Não encontramos justificativa palpável.

---

<sup>66</sup> **BORGES, Fábio Mariano.** “Taxa Rosa”. Mestrado profissional em comportamento do consumidor. Disponível em <https://static.poder360.com.br/2018/07/TAXA-ROSA-GENERO-1.pdf>. Acesso em 13/05/2023.

A pink tax não passa de um sobrepreço injustificável e despertou a curiosidade de pesquisadoras do direito tributário. Ao juntar o estudo cuidadoso das leis e a análise de dados empíricos, não resta nenhuma dúvida que, de fato, as mulheres arcam com um peso maior de impostos do que os homens em diversas circunstâncias, desde a dedução da pensão alimentícia no imposto de renda<sup>67</sup> até o consumo de bens essenciais.

Tathiane chega a mencionar, em seu artigo, as palavras de outra jurista inconformada:

“O pink tax foi um gatilho para as discussões de gênero na tributação, porque lançou luz nas demandas das mulheres”, afirma a jurista Luciana Grassano Melo, da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). “O feminismo vem em ondas e sua associação ao tema da política fiscal cresceu muito na última década. Mas em cada país a questão aparece de maneira diferente, dependendo de como é feita a tributação. As relações sociais e familiares patriarcais estão refletidas no ordenamento jurídico. E isso também se encontra expresso no sistema tributário.”

Realmente, se torna complexo compreender esta enorme diferença de tributação incidente sobre os produtos femininos e as contribuintes mulheres, ainda mesmo que sua remuneração seja, em média, menor.

Logo, não se encaixa nem mesmo entre as técnicas para a tributação conforme a capacidade contributiva de cada pessoa, pois a seletividade irá levar em conta a previsão de alíquotas conforme a natureza ou a finalidade dos bens, produtos ou mercadorias.

Outrossim, o princípio da seletividade traduz-se em múltiplos tratamentos tributários, adequados a cada objeto da operação jurídica. Confira-se<sup>68</sup>:

“A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. Para FÁBIO CANAZARO, a essencialidade que orienta a seletividade constitui princípio promotor da igualdade, na medida em que esta

---

<sup>67</sup> ADI nº 5422/STF

<sup>68</sup> **PAULSEN, Leandro.** “Curso de Direito Tributário Completo”. 11ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Página 226.

exige “tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal” e ‘tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas’”

Ainda, para fins extrafiscais, a seletividade pode ser útil, de modo a estimular o consumo pela redução da carga tributária para determinados produtos e inibindo para outros mediante elevação da alíquota a eles aplicável.

Nada obstante, esta lógica não se aplica no caso da pink tax, pois, como demonstrado, o mesmo produto apresentará tributação distinta. Cabe ressaltar que mulheres também precisam dos mesmos produtos que os homens, sendo tão essencial para o mínimo existencial de um, quanto do outro.

Podemos classificar esta incidência como um ultraje, em razão ao princípio constitucional da igualdade, disposto em cláusula pétrea.

De tal sorte, a seletividade, normalmente, é estabelecida de acordo com a natureza do produto, salvo em casos em que se teve em consideração a sua utilidade. Assim é que o Superior Tribunal Justiça entendeu que não se justificava a tributação de cartões magnéticos para o transporte ferroviário à alíquota de 15%, não por se tratar de cartões magnéticos, mas em razão da essencialidade do transporte público de passageiros.

O trabalho que um produtor industrial tem de montar um produto na cor azul, levará o mesmo esforço para produzir este bem na cor-de-rosa e ele terá a mesma utilidade e vitalidade ao consumidor final, independente de seu gênero.

Acrescentamos, além disso, que os Estados deliberaram, através de convênios, que a carga tributária de ICMS sobre a cesta básica poderia ser reduzida ao patamar de 7%, com clara diferença inferior às alíquotas comuns (17% ou 18%).

Do mesmo modo, a alíquota da energia elétrica costumava ser de 25%, considerada excessiva pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no MS 2008.004.00268, justamente em função da essencialidade da energia. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a essencialidade neste caso e o Ministro Marco Aurélio considerou inconstitucional que as alíquotas do ICMS sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicações sejam superiores às das operações em geral, por serem considerados bens e serviços essenciais.

Neste viés, discrepam do figurino constitucional alíquotas distintas para o mesmo produto destinado a públicos de gêneros distintos, considerada a essencialidade dos bens e serviços, que jamais se modificarão em razão do uso pelo homem ou mulher.

### 3. CARGA TRIBUTÁRIA E GANHOS DESPROPORCIONAIS

A carga tributária em um país consiste na relação percentual entre o volume de tributos arrecadados e o total da riqueza produzida. Os dados demonstrados ao longo deste texto revelaram que o sistema tributário é regressivo, pois demonstrou, com fatos, que a carga é maior sobre as mulheres.

Portanto, tratando de tributação e gênero, estamos abordando, impreterivelmente, o ganho desproporcional quando comparado com o salário recebido pelos homens. A renda das mulheres é correspondente a 78,7% da renda dos homens e, entre pessoas com ensino superior completo, esta diferença é ainda maior (63,4%).

Somente nos resta, desta maneira, a percepção de que a carga tributária imposta sobre as mulheres, em especial, é desproporcional aos serviços prestados pelos Estados e Distrito Federal e os valores recolhidos a título de ICMS geram o senso comum de injustiça.

Nas palavras da jornalista Luciana Dyniewicz<sup>69</sup>:

“A diferença de remuneração entre homens e mulheres, que vinha em tendência de queda até 2020, voltou a subir no país e atingiu 22% no fim de 2022, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Isso significa que uma brasileira recebe, em média, 78% do que ganha um homem.”

Logo, não precisamos nem dizer que esta conta não fecha. Mulheres ganham menos e pagam mais imposto. Novamente, patente violação ao princípio constitucional da igualdade, o qual descrevemos no capítulo II.

Através de pesquisas, foi possível concluir que as mulheres levariam 267 anos para atingir a igualdade salarial<sup>70</sup>, além de matérias frequentes mostrando um gap na casa de 20% no rendimento médio entre gêneros, a partir de dados do IBGE / PNAD.

---

<sup>69</sup> **DYNIEWICZ, Luciana.** Diferença salarial entre homens e mulheres vai a 22%, diz IBGE. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/diferenca-salarial-entre-homens-e-mulheres-vai-a-22-diz-ibge/>. Acesso em 14/05/2023.

<sup>70</sup> **ABILEL, Fernanda.** Diferença salarial entre gêneros: existe solução para o problema? Disponível em <https://forbes.com.br/carreira/2022/05/fernanda-abilel-diferenca-salarial-entre-generos-onde-esta-o-problema/>. Acesso em 14/05/2023.

#### 4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal irá trazer, em seu art. 145, §1º<sup>71</sup>, o princípio da capacidade contributiva. Este princípio sempre se fez presente, ainda que de forma implícita, nas entrelinhas do princípio da igualdade e dos princípios expostos no estatuto jurídico do contribuinte.

Faz-se necessário mencionar o texto de autoria de Elizabeth Carrazza<sup>72</sup>:

“A aceitação do princípio da capacidade contributiva e a determinação de seu conteúdo dependem do fundamento ou causa da tributação. (...) Com o desenvolvimento do Estado de Direito e a necessidade de justificação da imposição pelo consentimento do povo, passou-se a buscar uma teoria que explicasse o montante justo de tributo a ser cobrado de cada pessoa.”

Nos termos do dispositivo constitucional e o que acabamos de ver no item anterior, as contas novamente não fecham. A carga tributária no Brasil é tão exagerada, que o constituinte achou por bem orientar o legislador ordinário a criar normas para que o contribuinte saiba exatamente quando e o quanto está sendo onerado pelos tributos no seu dia a dia.

A carga tributária sedimentada sobre o consumo e o trabalho atingiu 76% do total da receita tributária em 2014, sendo a mais alta entre os países da OCDE, conforme dados do relatório da Oxfam Brasil<sup>73</sup>.

A capacidade contributiva do sujeito passivo, portanto, é “o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”, sob a luz dos ensinamentos de Fernando Aurélio Zilveti<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> CF, art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

<sup>72</sup> **CARRAZZA, Elizabeth Nazar.** “IPTU E PROGRESSIVIDADE: Igualdade e Capacidade Contributiva”. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2015. Cap. III, páginas 80 e 81.

<sup>73</sup> **OXFAM BRASIL.** Direitos Humanos em tempos de austeridade. Estudo realizado em parceria com a Oxfam Brasil, Inesc e CERS apresentado em audiência publicada no dia 14 de dezembro de 2017 na Câmara dos Deputados. Disponível em <https://www.oxfam.org.br/publicacao/direitos-humanos-em-tempos-de-austeridade/#:~:text=Estudo%20realizado%20pelo%20Instituto%20de,%C3%A0%20C3%A1rea%20social%20no%20Brasil>. Acesso em 14/05/2023.

<sup>74</sup> **AMATUCCI, apud. ZILVETI, Fernando Aurélio.** Capacidade contributiva e mínimo existencial. Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. Página 36.

Sendo assim, a capacidade contributiva adere caracteres de princípio jurídico na acepção específica do termo, já que é dever do legislador buscar alcançar a capacidade contributiva.

É dizer, ele optar pela base de cálculo na melhor maneira possível, para atingir a capacidade e da mesma forma a alíquota, mas sem ultrapassar a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte, de modo a convergir com as palavras da Professora Elizabeth Carrazza.

Então, o princípio da capacidade contributiva deveria reforçar o ideal do justo distributivo na seara tributária, além de garantir a segurança jurídica aos contribuintes, na medida que sua aplicação no sistema tributário determina que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos”.

Não obstante, ao que parece, segundo nosso aprofundamento na pink tax, este princípio acabou se perdendo no ordenamento jurídico do direito tributário, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva é um dos principais norteadores da igualdade.

## **CAPÍTULO IV**

### **WOMEN IN TAX**

#### **1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

A network para juristas que tem seu enfoque no direito tributário, Women in Tax<sup>75</sup>, foi formada, originalmente, em Londres, na Inglaterra, no ano de 2015, com o intuito de dar voz às mulheres que trabalham em todas as esferas de impostos, de modo a aumentar sua visibilidade, conhecimento e experiências através da conexão entre as pessoas, possibilitada pela globalização, facilitando o desenvolvimento de habilidades e promovendo o compartilhamento de ideias.

Hodiernamente, já tomaram seu lugar em diversos países, como o Brasil. Consiste, desta maneira, numa organização independente que nasce com o objetivo de ampliar os horizontes das mulheres que atuam com Direito Tributário e com a Tributação brasileira, seja valorizando-as e reconhecendo-as, ou ainda, ampliando o contato entre as profissionais, pesquisadoras e acadêmicas que trabalham com o Direito Tributário e a Tributação em todos os setores: advocacia pública, privada, empresas, estágios e academia.

Por meio do WIT serão feitas ações diversas quanto à valorização das mulheres que atuam nessa área, assim como eventos periódicos, para discussão de temas tributários e outros, focados na carreira e posição da mulher no mercado de trabalho e outras iniciativas<sup>76</sup>.

#### **2. FUNÇÕES E PRINCIPAIS ATIVIDADES**

O WIT tem sua função e suas atividades voltadas para se fazer uma organização independente formada por mulheres tributaristas que lutam contra a invisibilização das mulheres que atuam com direito tributário no Brasil.

---

<sup>75</sup> [women in tax](#). Acesso em 16/05/2023.

<sup>76</sup> **WOMEN IN TAX**. [WIT Women in Tax Brazil | LinkedIn](#). Acesso em 17/05/2023.

Seus eventos giram em torno de debates acerca da diversidade de gênero e raça no âmbito jurídico, sobretudo do direito tributário e contou com a presença da Raquel Preto, importante associada do IASP<sup>77</sup>.

Além disso, são responsáveis por eventos inspiracionais, nos quais mulheres compartilham, a partir de experiências pessoais, os principais desafios em seus percursos profissionais. “Quando a gente não vê bons exemplos, quando a gente não tem sequer exemplos com os quais nós nos identificamos, os temas acabam ficando mais distante de nossas realidades”, foi questão destacada pela doutora Raquel Preto.

Contam também com discussões questões mais técnicas do direito tributário que estão no centro do debate público brasileiro, inclusive convidam especialistas para dissertarem acerca do tema pautado da vez.

Estes eventos são gratuitos, normalmente, pois visam atingir os mais diversos públicos com interesse no direito tributário.

### 3. OBJETIVOS E VISIBILIDADE

<sup>78</sup>Associações semelhantes existem em diversos países no campo do Direito Tributário. Women in Tax está presente no Reino Unido, Austrália e Estados Unidos.

Áreas profissionais como mercado financeiro, tecnologia e outras vertentes do direito, também possuem grupos voltados à atuação feminina. Mesmo as mulheres representando 48% de todo o universo da advocacia no país, as fundadoras do WIT entendem que existe uma injustiça evidente na distribuição de cargos de poder e gestão. Aspecto evidenciado pela presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB SP, a professora da Fundação Getúlio Vargas (FGV) Direito SP, doutora em direito pela Universidade de São Paulo (USP), Tathiane Piscitelli.

Proporcionando um ambiente de escuta e crescimento coletivo, o WIT pretende ser um motor de alteração desta realidade.

<sup>77</sup> **AVOCAR COMUNICAÇÃO**. Disponível em <https://www.iasp.org.br/2022/05/05/iasp-sedia-3o-aniversario-da-women-in-tax-brazil/>. Acesso em 19/05/2023.

<sup>78</sup> **OAB/SP**. Disponível em <https://www.oabsp.org.br/noticias/2019/05/women-in-tax-brazil-combate-a-desigualdade-de-genero-passa-pela-tributacao.12955>. Acesso em 19/05/2023.

A professora de MBA na Universidade de São Paulo, Andrea Piscitelli, destacou números relevantes no painel “Mulheres nos espaços de decisão e gestão”, para dar dimensão do problema e apresentar a perspectiva profissional das mulheres no mercado de trabalho: “Se continuarmos nesse ritmo serão necessários 108 anos para reduzir a diferença de gênero e 202 para alcançar a paridade na força de trabalho. Existe uma subrepresentatividade das mulheres em cargos de alta gestão, que são ocupados, majoritariamente por homens brancos, representando 68% dessas colocações, sendo que 19% são mulheres brancas e apenas 4% mulheres negras. As mulheres estudam e se formam mais, mas na hora da promoção, infelizmente, temos menos chances em níveis gerenciais”, afirmou.

Portanto, o Women in Tax tem como finalidade principal encerrar, de uma vez, a desigualdade de gênero na tributação, para que estes dois nunca mais venham a ser associados, inclusive a questão da pink tax e sua tributação exagerada.

## CONCLUSÃO

Após extensa pesquisa ao redor deste trabalho, a conclusão irá versar – como usual – acerca do que já foi exposto ao longo deste texto. Logo, foram expostos fatos além do suficiente para nos permitir enxergar que as mulheres realmente sofrem tributação mais rigorosa.

No que diz respeito ao tema do trabalho, focado no ICMS e sua incidência sobre os produtos de destinação ao público feminino, pudemos constatar de uma vez, que isso é uma realidade.

Apesar de não encontrar fundamento para tal, acreditamos que é porque não há justificativa e resume-se ao mero desvio do texto constitucional e normas que tendem a reforçar este rol.

Além disso, foi possível verificar que, tratando-se da essencialidade, também não há resquícios de explicação da razão pela qual a tributação é divergente entre os gêneros, já que um produto é tão vital para o homem, quanto para a mulher.

A pink tax, então, não encontrará respaldo no princípio da seletividade do ICMS e em seu diferencial de alíquotas. Considerando que devemos analisar o produto em si, juntamente com seus elementos, não percebemos discrepância em sua composição, somente em sua tributação.

A essencialidade, portanto, não consta como óbice para igualdade na tributação do ICMS.

## BIBLIOGRAFIA

- ABILEL, Fernanda.** Diferença salarial entre gêneros: existe solução para o problema? Disponível em <https://forbes.com.br/carreira/2022/05/fernanda-abilel-diferenca-salarial-entre-generos-onde-esta-o-problema/>. Acesso em 14/05/2023.
- AMARO, Luciano.** “Direito Tributário Brasileiro”. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- AMATUCCI, apud. ZILVETI, Fernando Aurélio.** Capacidade contributiva e mínimo existencial. Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.
- ATALIBA, Geraldo.** “Hipótese de Incidência Tributária”. 6ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.
- AVOCAR COMUNICAÇÃO.** Disponível em <https://www.iasp.org.br/2022/05/05/iasp-sedia-3o-aniversario-da-women-in-tax-brazil/>. Acesso em 19/05/2023.
- BALEEIRO, Aliomar.** “Direito Tributário Brasileiro”. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1975.
- BARRETO, Aires F.** “Direito Tributário Contemporâneo Estudos Em Homenagem a Geraldo Ataliba”. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar.** “IPTU E PROGRESSIVIDADE: Igualdade e Capacidade Contributiva”. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio.** “ICMS”. 19ª edição, revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros.** “Curso de Direito Tributário”. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros.** “Derivação e Positivção no Direito Tributário”. 2ª edição, vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros.** “Direito Tributário, Linguagem e Método”. 45ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.** “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.
- CRETON, Ricardo Aziz.** “Os Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário”. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2001.

**DERZI, Misabel.** “Notas de Atualização” ao livro “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro. 11ª edição, 10ª tiragem. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

**Digital Editor, World Economic Forum.** “What is the ‘pink tax’ and how does it hinder women?”. Disponível em <https://www.weforum.org/agenda/2022/07/what-is-the-pink-tax-and-how-does-it-hinder-women/>. Acesso em 13/05/2023.

**DYNIWICZ, Luciana.** Diferença salarial entre homens e mulheres vai a 22%, diz IBGE. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/diferenca-salarial-entre-homens-e-mulheres-vai-a-22-diz-ibge/>. Acesso em 14/05/2023.

**FADDUL, Juliana.** “Pink tax’: As mulheres gastam mais do que os homens ou apenas pagam mais caro?”. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/pink-tax-as-mulheres-gastam-mais-do-que-os-homens-ou-apanas-pagam-mais-carro/>. Acesso em 13/05/2023.

**GUIMARÃES, Carlos da Rocha.** “Natureza e Essência do Fato Gerador do ICM”. Caderno de Pesquisas Tributárias 3/133-134. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

**HENSEL, Albert.** “Direito Tributário”. Edição única. Madrid, Espanha: Marcial Pons, 2005.

**MELO, José Eduardo Soares de.** “ICMS: Teoria e Prática”. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1996.

**MORAES, Alexandre de.** “Direito Constitucional”. 36ª edição. São Paulo: Atlas, 2020.

**NETO, Cláudio Pereira de Souza. SARMENTO, Daniel.** “Estrutura normativa dos direitos fundamentais sociais e o direito fundamental ao mínimo existencial”. Direitos Sociais – Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em Espécie, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.

**NUNES JÚNIOR, Flávio Martins Alves.** “Curso de Direito Constitucional”. 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

**OAB/SP.** Disponível em <https://www.oabsp.org.br/noticias/2019/05/women-in-tax-brazil-combate-a-desigualdade-de-genero-passa-pela-tributacao.12955>. Acesso em 19/05/2023.

**OXFAM BRASIL.** Direitos Humanos em tempos de austeridade. Estudo realizado em parceria com a Oxfam Brasil, Inesc e CERS apresentado em audiência publicada no dia 14 de dezembro de 2017 na Câmara dos Deputados. Disponível em <https://www.oxfam.org.br/publicacao/direitos-humanos-em-tempos-de-austeridade/#:~:text=Estudo%20realizado%20pelo%20Instituto%20de,%C3%A0%20C3%A1rea%20social%20no%20Brasil>. Acesso em 14/05/2023.

**PAIVA, Iasmin.** “Imposto rosa encarece produtos femininos e ganha projeto no Senado”. Disponível em <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/04/imposto-rosa-encarece-produtos-femininos-e-ganha-projeto-no-senado/>. Acesso em 13/05/2023.

**PAULSEN, Leandro.** “Curso de Direito Tributário Completo”. 11ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

**SABBAG, Eduardo.** “Direito Tributário Essencial”. 7ª edição. São Paulo: Editora Forense, 2020.

[women in tax](#). Acesso em 16/05/2023.