

THAMIRE SOARES ALMEIDA

Tributação sobre o consumo de produtos menstruais e a desigualdade de gênero no Brasil

Tese de Láurea

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo – SP
2023

THAMIRE SOARES ALMEIDA

Tributação sobre o consumo de produtos menstruais e a desigualdade de gênero no Brasil

Tese de Láurea do Curso de Graduação, nos termos do Edital Tese de Láurea FD nº 02/2022 Currículo 2014 e Deliberação FD nº 01/2018, apresentado ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP**

2023

Nome: Thamires Soares Almeida

Título: Tributação sobre o consumo de produtos menstruais e a desigualdade de gênero no Brasil

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri Instituição: FDUSP

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

*Aos meus pais,
Aurelina e Edilson, por tudo.*

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a desigualdade de gênero decorrente da atribuição de um tratamento tributário desproporcionalmente mais oneroso sobre a renda consumida na aquisição de absorventes higiênicos pelas pessoas que menstruam, grupo constituído majoritariamente por mulheres. Para tanto, esse estudo pretende analisar as medidas legislativas - implementadas ou não – que pretendem mitigar essa problemática no Brasil e no exterior. O estudo comparado contemplará a tributação brasileira sobre o consumo dos absorventes em âmbito Federal e nos Estados do Ceará, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, bem como a legislação de países desenvolvidos - Inglaterra e Nova Zelândia - e subdesenvolvidos (e.g., alguns países da África) sobre a matéria. Nesse contexto, serão analisados também alguns dos projetos de lei em discussão no Brasil. Por fim, será debatida a questão da desigualdade e da não observância aos princípios constitucionais, bem como da distribuição gratuita como solução do problema do tratamento desigual no âmbito da tributação sobre o consumo de absorventes, que são historicamente tratados como itens não essenciais no Brasil.

Palavras-chave: Direito Tributário; Desigualdade de gênero; Absorventes higiênicos; Igualdade tributária; Seletividade.

ABSTRACT

This work aims at analyzing the gender inequality resulting from the attribution of a disproportional more onerous tax treatment imposed on tampons consumed by people who menstruate, a group of people consisting mostly of women. For this purpose, this study intends to analyze the legislative measures – implemented or not – that target the mitigation of these problems in Brazil and abroad. The comparative study will contemplate the Brazilian taxation on the consumption of tampons in the Federal sphere and in the States of Ceará, Rio de Janeiro and Rio Grande do Sul, as well as the legislation of developed countries – United Kingdom and New Zealand - and underdeveloped - some countries in Africa. In this context, some of the bills of law under discussion in Brazil will also be analyzed. Finally, the issue of inequality and non-compliance with constitutional principles will be discussed, as well as free distribution as a solution to the problem of unequal tax treatment on the consumption of tampons, which are historically treated as non-essential items in Brazil.

Keywords: Tax law; Gender inequality; Tampons; Tax equality; Selectivity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Brexit	Britain Exit
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
GST	Goods and Services Tax
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVA	Imposto sobre Valor Adicionado
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
TIPI	Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

Introdução	9
1. Estudo comparado: outros exemplos da tributação de absorventes no exterior	15
1.1. Países desenvolvidos	16
1.1.1. Nova Zelândia	17
1.1.2. Reino Unido	18
1.2. Países subdesenvolvidos.....	22
1.2.1. Países da África	23
2. Perspectiva Brasileira	Erro! Indicador não definido.
2.1. Tributação sobre o consumo dos produtos menstruais no Brasil	28
2.1.1. Tributação em nível federal.....	28
2.1.2. Tributação em nível estadual.....	29
2.2. Princípios Constitucionais aplicáveis à matéria	32
2.2.1. Princípio da Igualdade.....	32
2.2.2. Princípio da Seletividade.....	37
3. Panorama das propostas existentes para enfrentamento da tributação sobre absorventes no Brasil.....	51
3.1. Análise dos projetos de lei e leis promulgadas sobre a matéria	51
3.1.1. Projetos de lei em âmbito federal	51
3.1.2. Projetos de lei em âmbito estadual	54
3.1.3. Leis promulgadas no âmbito federal e estadual	56
3.2. Distribuição gratuita ou redução da tributação?.....	58
Considerações Finais	62
Referências Bibliográficas	65

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é realizar uma análise a respeito da tributação sobre o consumo dos produtos menstruais no Brasil, colocando em evidência a forma como a estrutura de tributação contribui para a ampliação da desigualdade de gênero existente no país.

Não obstante a previsão constitucional de tratamento igualitário empregado a todas as pessoas, incluindo homens e mulheres (no artigo 5º, inciso I da Constituição Federal de 1988), não é possível desconsiderar a desigualdade de gênero existente na sociedade brasileira, refletida pela situação marginalizada da mulher na sociedade. Essa desigualdade estrutural está presente em diversos campos, como nas relações familiares, no mercado de trabalho, e nos sistemas educacionais e políticos¹.

Considerando que dentre os aspectos econômicos da tributação está a conciliação entre eficiência e equidade, e a tributação consiste em um incremento à eficiência econômica, uma das formas de combater as desigualdades sociais e redistribuir a renda é por meio da tributação².

O cenário brasileiro é marcado pela concentração da renda nacional, e a desigualdade na distribuição de renda é reforçada e justificada parcialmente pelo sistema tributário regressivo presente no país. A referida desigualdade também possui impacto nas diferentes posições sociais dos homens e das mulheres, já que a população mais rica – favorecida pela tributação regressiva – é constituída, majoritariamente, pelos homens. Dessa forma, observa-se a ampliação das desigualdades de gênero pela estrutura tributária³.

No que diz respeito ao perfil de consumo da população, a situação é agravada pelo impacto da incidência dos impostos indiretos nas rendas das mulheres e pelo aumento dos

¹ Cf. SCOTT, J. Gender: A Useful category of Historical Analysis. The American Historical Review. Vol. 91. n. 5, dez 1989. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/185058/mod_resource/content/2/G%C3%AAnero-Joan%20Scott.pdf. Acesso em 25 nov. 2022.

² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 40-46.

³ Cf. VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero**. p. 46. Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2022.

preços de produtos destinados ao público feminino, prática denominada como *Pink Tax* (ou “Tributo Rosa”), que reflete a desigualdade feminina na tributação sobre o consumo.

Diferentemente do tratamento dos impostos diretos, como o imposto incidente sobre a renda, em que se poderia verificar discriminações manifestadas de forma mais explícita, no âmbito da tributação indireta da renda se verifica uma maior dificuldade de se identificar uma discriminação explícita. Ao contrário, o que se pode verificar é a existência de tendências implícitas, como é o caso de uma tributação mais ou menos elevada de produtos predominantemente comprados por mulheres, em que se identifica a criação de um certo viés de gênero implícito⁴.

Dentre as questões inseridas no âmbito do *Pink Tax* relacionadas aos produtos de higiene pessoal feminina, destaca-se o chamado *Tampon Tax* – a elevada carga tributária incidente sobre o consumo de produtos de higiene menstrual, que incluem absorventes higiênicos, tampões descartáveis, coletores menstruais e calcinhas absorventes reutilizáveis, sendo os dois últimos alternativas mais sustentáveis para a contenção da menstruação. Importa ressaltar que não existem produtos equivalentes utilizados pela população masculina⁵.

É necessário se atentar também para a questão da pobreza menstrual, caracterizada pela falta de acesso a recursos, infraestrutura e conhecimento relacionados ao cuidado com a menstruação⁶, e que atinge uma parcela significativa da população. Essas pessoas são prejudicadas e enfrentam diversos problemas decorrentes da falta de acesso aos produtos menstruais e da carência de instalações adequadas para a gestão da higiene menstrual.

A estimativa de pessoas que se encontram em idade reprodutiva e, portanto, que menstruam, é de 26% da população mundial, o que corresponde, aproximadamente, à metade da população feminina. Considerando que a menstruação tem duração de cerca de dois

⁴ Cf. STOTSKY, Janet G. **IMF Working Paper: Gender Budgeting: Fiscal Context and Current Outcomes**. International Monetary Fund, p. 1 - 50, jul. 2016. Acesso em: 15 abr. 2023.

⁵ Cf. CRAWFORD, Bridget J.; SPIVACK, Carla. **Human rights and the taxation of menstrual hygiene products in a unequal world**. In: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki. Tax, inequality and human rights. Oxford: Oxford University Press, 2019, p. 449. Acesso em: 9 out. 2022.

⁶ Cf. UNICEF. **Pobreza menstrual no Brasil: desigualdades e violações de direitos**. Maio 2021, p. 5. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maio2021.pdf. Acesso em: 16 set. 2022.

a sete dias por mês para a maioria das mulheres, chega-se ao resultado de que todos os períodos menstruais somados durante a vida de uma pessoa equivalem cerca de sete anos⁷. Ainda assim, mesmo sendo uma questão fisiológica, o tema enfrenta estigmatização em todo o mundo. Foi somente em 2014 que o direito das mulheres à higiene menstrual foi reconhecido como uma questão de saúde pública pela Organização das Nações Unidas⁸.

O cenário de precariedade menstrual e da ausência de informações e debates sobre o tema pode comprometer a saúde, a higiene e o bem-estar das pessoas que menstruam. As infecções reprodutivas e do trato urinário são apontadas como alguns dos riscos que podem atingir a saúde física dessa população. Além disso, a falta de acesso aos produtos de higiene menstrual também pode ter como resultado a evasão escolar e oferecer óbices à garantia da dignidade menstrual.

No Brasil, estima-se que uma em cada quatro mulheres já faltou em alguma aula por não conseguir comprar absorventes. O dado foi revelado por um estudo conduzido pela antropóloga Mirian Goldenberg para a empresa Always. Segundo a pesquisa, 48% dessas meninas afirmam que tentaram esconder que o verdadeiro motivo da ausência na aula foi a falta de absorventes higiênicos durante o período menstrual e 45% acreditam que tiveram o rendimento escolar prejudicado pelas faltas às aulas em razão da condição de pobreza menstrual⁹.

A tributação sobre o consumo de absorventes higiênicos no Brasil ocorre na esfera federal pela incidência do PIS e da Cofins e na esfera estadual pela incidência do ICMS, com alíquota máxima agregada de 27,25%. Ressalta-se que não são todos os Estados brasileiros que tributam o consumo de absorventes. Por fim, o IPI possui alíquota zero para as operações que envolvem absorventes higiênicos.

⁷ Cf. UNICEF. **Fast facts: nine things you didn't know about menstruation.** 25 maio 2018. Disponível em: https://www.unicef.org/press-releases/fast-facts-nine-things-you-didnt-know-about-menstruation#_. Acesso em: 23 out. 2022.

⁸ Cf. UNESCO. **Good policy and practice in health education booklet 9: puberty education and menstrual hygiene management.** Paris: Unesco, 2014. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002267/226792e.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

⁹ Cf. GOLDENBERG, Mírian. **#MeninaAjudaMenina.** Always, 2021. Disponível em: <https://www.alwaysbrasil.com.br/pt-br/meninaajudamenina>. Acesso em: 27 ago. 2022.

É possível observar, portanto, a tributação elevada desses itens. Apesar do caráter essencial dos produtos menstruais para a saúde e higiene das pessoas que menstruam, eles são historicamente tratados como itens não essenciais, com tributação equivalente a produtos considerados, por muitos, “de luxo”.

Destarte, no que tange ao *Tampon Tax*, vislumbra-se duas questões distintas que devem ser analisadas no cenário brasileiro: a questão da desigualdade de gênero relacionada à tributação sobre o consumo dos absorventes femininos e a questão da desigualdade social relacionada à pobreza menstrual. O tratamento tributário concernente ao consumo de produtos menstruais tem impacto em ambas as espécies de desigualdade.

O presente trabalho foi estruturado em três capítulos, nos quais será analisado o tratamento tributário destinado ao consumo de produtos menstruais no Brasil. Pretende-se analisar a questão da desigualdade de gênero consequente da elevada carga tributária existente sobre produtos de higiene pessoal feminina no país, estudando as medidas e propostas aplicáveis para o sistema e capazes de romper, ou ao menos mitigar, toda a problemática inserida nesse contexto.

No *Capítulo 1*, examinar-se-á a relevância do estudo comparado aplicado à pesquisa acerca da tributação sobre o consumo de absorventes higiênicos, justificado pela possibilidade de estabelecimento de aproximações e afastamentos entre os ordenamentos jurídicos examinados à luz do contexto de cada um dos regimes.

A escolha pelo estudo comparado se deu pelo fato de que, para a exploração do problema de pesquisa proposto - a tributação sobre o consumo de absorventes higiênicos -, é necessária a dedicação para compreender o que já foi ou está sendo feito em outros ordenamentos jurídicos para enfrentar essa problemática. Dessa forma, o estudo comparado pode contribuir para a solução de problemas jurídicos tanto com o empréstimo de conceitos e institutos jurídicos desenvolvidos, como também com a abertura de espaço para novas maneiras de pensar determinadas questões jurídicas¹⁰.

¹⁰ Cf. QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 186.

À vista disso, a justificativa para averiguar as experiências jurídicas estrangeiras relacionadas à tributação sobre absorventes femininos reside na busca por soluções para as desigualdades existentes nessa esfera, por meio do estudo sobre a forma como a questão já foi ou não tratada fora do Brasil.

Para a delimitação dos casos que serão inseridos no estudo deste trabalho, buscou-se olhar para experiências estrangeiras que realmente poderiam dialogar com o problema de pesquisa proposto¹¹. Ademais, ressalta-se que, de forma contrária ao senso comum, a pobreza menstrual também atinge a população de países desenvolvidos, de modo que a pesquisa conta com a inclusão de países desenvolvidos e subdesenvolvidos no objeto de estudo, visando à obtenção de um panorama mais completo acerca da referida problemática no mundo e da posição do Brasil nesse âmbito.

Posto isso, os países escolhidos para ter a sua legislação estudada, no que concerne à tributação sobre o consumo de absorventes higiênicos, são a Inglaterra e a Nova Zelândia, como países desenvolvidos, e alguns países do continente africano, como países subdesenvolvidos. O estudo comparado entre os países supramencionados visará identificar qual é o tratamento tributário destinado ao consumo dos absorventes higiênicos nesses diferentes ordenamentos jurídicos, levando em consideração o aspecto temporal, os bens impactados pela tributação onerosa e a eventual forma de redução de tributos incidentes sobre esses bens. Ademais, será analisado como a problemática decorrente da falta de acesso aos itens de higiene menstrual é enfrentada pelos diferentes países.

No *Capítulo 2*, analisar-se-á a perspectiva brasileira acerca do tratamento tributário sobre o consumo de produtos menstruais. Dentro do Brasil, a tributação sobre absorventes higiênicos será estudada em âmbito federal e em âmbito estadual, tendo como exemplo, nesse último caso, os Estados do Ceará, do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul, haja vista que, no que diz respeito à incidência de ICMS, cada um desses Estados adota um tratamento diferente em relação ao problema de pesquisa.

¹¹ Cf. QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 187.

Dessa forma, o estudo comparado também contemplará a tributação brasileira sobre o consumo de absorventes higiênicos verificada nos Estados supracitados, permitindo evidenciar as divergências existentes nesse âmbito no território brasileiro.

Ainda neste capítulo, será realizado um estudo acerca dos princípios constitucionais aplicáveis à matéria ora examinada. Posteriormente, tendo sido constatada a violação aos princípios constitucionais, demonstrar-se-á, em conjunto a uma análise sobre o sistema tributário nacional, a necessidade de observância ao princípio da igualdade e ao princípio da seletividade, em função da essencialidade.

No *Capítulo 3*, estabelecer-se-á um panorama das propostas existentes para enfrentamento da tributação sobre o consumo de absorventes no Brasil. Serão analisados os projetos de lei e as leis promulgadas que tratam acerca da pobreza menstrual e da tributação sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual, contendo iniciativas de reconhecimento dos absorventes como itens de necessidade básica para a saúde e higiene feminina, de conscientização acerca do tema e de distribuição gratuita desses itens.

Por fim, será abordada a questão concernente à distribuição gratuita como solução para o problema do tratamento desigual no âmbito da tributação sobre absorventes higiênicos. Dessa forma, tratar-se-á da demanda de criação de propostas e medidas cujo objetivo esteja inserido na problemática da tributação elevada sobre o consumo dos produtos menstruais e a consequente ampliação da desigualdade de gênero existente na sociedade brasileira.

1. ESTUDO COMPARADO: OUTROS EXEMPLOS DA TRIBUTAÇÃO DE ABSORVENTES NO EXTERIOR

A avaliação de tratamentos tributários potenciais ou reais, relativos a um determinado tema em específico, feita pelo direito comparado, pode ser útil na busca de respostas para uma determinada questão inserida no âmbito jurídico. A comparação é considerada um instrumento de uso inevitável, estando presente até mesmo quando os juristas olham para o passado ou estudam certo ramo do direito a partir da perspectiva de outro, de modo que, ainda que se pense em um sistema legal isolado e intocado, este estaria sujeito à ocorrência da comparação no âmbito do seu sistema jurídico¹².

Na hipótese de duas instituições serem funcionalmente equivalentes, isto é, se cumprirem funções semelhantes em sistemas jurídicos diferentes, na perspectiva do direito comparado funcionalista, essas instituições são comparáveis, podendo ser realizada uma espécie de comparação de leis melhores, em que se julga a melhor entre as leis como aquela que cumpre a sua função melhor do que as outras¹³.

A busca pelo encontro de um bom exemplo de direito se trata de uma das principais motivações para a adoção da pesquisa em direito comparado. As informações extraídas de sistemas jurídicos estrangeiros podem fornecer aspectos interessantes relativos à implementação de determinadas regras, de maneira que a avaliação destas é feita na tentativa de se verificar se tal tratamento normativo poderia ou não ser inserido no próprio sistema jurídico do pesquisador¹⁴. Importa ressaltar que a pesquisa em direito comparado tem preocupação com os efeitos gerados em diferentes jurisdições pelas regras avaliadas¹⁵.

Dessa forma, a escolha metodológica do presente trabalho é justificada pela capacidade do estudo comparado em promover a análise de medidas implementadas em outros

¹² Cf. ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. **The Method and Culture of Comparative Law: Essays in Honour of Mark Van Hoecke**. Hart Publishing, 2014. p. 6-9. Acesso em: 20 jan. 2023.

¹³ Cf. MICHAELS, Ralf. **The functional method of comparative law**. In: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard. **THE OXFORD HANDBOOK OF COMPARATIVE LAW**. Oxford University Press, 2006. cap. 10, p. 342. Acesso em: 26 jan. 2023.

¹⁴ Cf. ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. **The Method and Culture of Comparative Law: Essays in Honour of Mark Van Hoecke**. Hart Publishing, 2014. p. 44-48. Acesso em: 20 jan. 2023.

¹⁵ Cf. ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. **The Method and Culture of Comparative Law: Essays in Honour of Mark Van Hoecke**. Hart Publishing, 2014. p. 52. Acesso em: 20 jan. 2023.

sistemas jurídicos, bem como de seus efeitos, e que podem ser aplicáveis para o nosso sistema, oferecendo possíveis soluções para a problemática correspondente à elevada carga tributária existente sobre o consumo de absorventes higiênicos no país.

Nesse sentido, o estudo acerca da forma como a referida questão já foi ou não tratada fora do Brasil é relevante para se estipular aproximações ou afastamentos entre os ordenamentos jurídicos a serem avaliados e, posteriormente, verificar eventuais diálogos que podem ser estabelecidos entre as experiências estrangeiras e o problema de pesquisa proposto, e que também podem auxiliar no preenchimento de algumas lacunas ainda existentes no direito brasileiro relativas ao tema.

Em suma, a pesquisa será realizada visando identificar qual é o tratamento tributário destinado ao consumo dos absorventes higiênicos em diferentes ordenamentos jurídicos e como é enfrentada a problemática decorrente da falta de acesso aos itens de higiene menstrual. No tocante à delimitação do escopo de comparação, serão avaliadas as medidas existentes para mitigação da tributação sobre o consumo dos itens supracitados, levando em consideração o aspecto temporal, os bens impactados pela tributação onerosa e a eventual forma de redução de tributos incidentes sobre esses bens.

1.1. Países desenvolvidos

A pobreza menstrual é uma questão presente em todo o mundo, inclusive nos países desenvolvidos. Serão analisadas a seguir algumas medidas implementadas na Nova Zelândia e no Reino Unido. Os países citados foram escolhidos para a realização do estudo comparado devido à diferença de tratamento adotado em cada país – manutenção da tributação em conjunto à distribuição gratuita e extinção do *Tampon Tax*, respectivamente – o que poderá fomentar o debate acerca das alternativas possíveis de serem colocadas em prática para o combate à pobreza menstrual.

1.1.1. Nova Zelândia

Na Nova Zelândia, o imposto que incide sobre o consumo de bens e serviços é o GST, adotado a partir das alterações realizadas no sistema fiscal do país, realizada nos anos 1980. Em decorrência dos diversos ajustes fiscais realizados no país, o sistema fiscal da Nova Zelândia é considerado um dos mais neutros, eficientes e de maior base da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁶.

As principais mudanças da reforma tributária, que ocorreram na segunda metade da década de 1980, tiveram como objetivo melhorar eficiência e a equidade do sistema, por meio da ampliação da base de arrecadação, da redução das alíquotas e da remoção das isenções e dos incentivos fiscais. Dentre as principais medidas adotadas no âmbito da reforma tributária, houve a substituição de vários impostos sobre vendas no atacado pelo IVA de alíquota única e base ampla - o imposto sobre bens e serviços, cuja alíquota era inicialmente de 10%¹⁷.

Dessa forma, o referido imposto incidente sobre o consumo de bens e serviços, o GST neozelandês, possui base tributária bastante ampla, alcançando a maioria dos bens e serviços consumidos dentro do país. A alíquota geral do GST neozelandês é, atualmente, de 15%¹⁸.

Não obstante o sistema de alíquota única de 15% da Nova Zelândia, foi concebida uma medida de distribuição gratuita de produtos menstruais com o objetivo de reduzir a pobreza menstrual verificada no país, anunciada pela ex-primeira-ministra Jacinda Ardern em fevereiro de 2021. A distribuição realizada pelas escolas teria início em junho de 2021 e se estenderia por três anos. Tal resolução de disponibilização de produtos menstruais

¹⁶ Cf. Cysne, R. P. **Ajustes Fiscais: Experiências recentes de países selecionados: Nova Zelândia**. Editora FGV, Rio de Janeiro, 2008. p. 24.

¹⁷ Cf. Cysne, R. P. **Ajustes Fiscais: Experiências recentes de países selecionados: Nova Zelândia**. Editora FGV, Rio de Janeiro, 2008. p. 25.

¹⁸ Cf. GST (goods and services tax). Disponível em: <https://www.ird.govt.nz/gst?id=201711MegaMenu%3E>. Acesso em: 2 mar. 2023.

gratuitos para as populações mais vulneráveis para o combate à desigualdade decorrente da pobreza menstrual foi adotada pela primeira vez pela Escócia¹⁹.

O cenário de pobreza menstrual na Nova Zelândia foi demonstrado por meio de um estudo publicado em 2020 pela instituição de caridade KidsCan²⁰, cujo resultado verificado foi o de que até 20.000 estudantes neozelandeses corriam o risco de falta de acesso a produtos menstruais devido a restrições financeiras e sociais.

Destarte, a distribuição de produtos menstruais a quem necessita foi a medida adotada pelo governo para acrescentar a Nova Zelândia ao esforço global de redução da pobreza menstrual, contudo, sem a criação de uma exceção ao sistema de alíquota única de 15% do IVA no país²¹.

1.1.2. Reino Unido

O IVA foi introduzido no Reino Unido em 1973, quando o país ingressou na Comunidade Econômica Europeia. Nesse cenário, a alíquota aplicada aos produtos sanitários, que incluíam os produtos menstruais, era uma alíquota padrão de 10%. Em 1974, a alíquota padrão do IVA foi reduzida para 8%. Em 1979, a alíquota subiu para 15% e em 1991, a alíquota chegou a 17,5%²².

Em 1999, a membra do Parlamento Christine McCafferty apresentou uma moção²³ com o intuito de obter a classificação dos produtos de higiene, incluindo os produtos

¹⁹ Cf. The New York Times. **NEW Zealand to Roll Out Free Period Products to All Students**. 18 fev. 2021. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2021/02/18/world/asia/new-zealand-period-schools.html>. Acesso em: 2 mar. 2023.

²⁰ Cf. ENGLISH, Bill English. **Impact Lab GoodMeasure Report**. KidsCan, p. 15, jun. 2020. Disponível em: <http://www.communityresearch.org.nz/wp-content/uploads/formidable/8/KidsCan-GoodMeasure-Report.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2023.

²¹ Cf. MIYAKE, A. **Tampon Tax: uma Análise do Tratamento Tributário dos Produtos Menstruais no Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, n. 53, p. 25–60, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2260>. Acesso em: 29 abr. 2023.

²² Cf. BBC News. **TAMPON tax: How much have you spent?** 20 nov. 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/health-42013239>. Acesso em: 29 abr. 2023.

²³ Cf. UK PARLIAMENT. **Early day motion: VAT on sanitary Products – EDM 89**: tabled on 24 November 1999. 24 nov. 1999. Disponível em: <https://edm.parliament.uk/early-day-motion/19088>.

menstruais, como essenciais e, portanto, isentos da incidência do IVA. A moção incitava o governo a reduzir o IVA sobre produtos de higiene para 5% - a alíquota mínima permitida sob as regras de IVA da União Europeia -, bem como solicitava ao governo que apoiasse uma mudança na lei europeia para que tais produtos fossem isentos da alíquota do IVA.

Dessa forma, a partir de janeiro de 2001, os produtos menstruais passaram a ser tributados a uma alíquota reduzida de 5% no Reino Unido. Em 2015, a ativista Laura Coryton criou uma petição com o intuito de incentivar o governo a introduzir uma alíquota zero para os referidos produtos, que obteve mais de 320.000 assinaturas²⁴. Em outubro do mesmo ano, o governo afirmou que, quando da revisão das alíquotas do IVA a ser realizada pela Comissão Europeia em 2016, buscara uma mudança na lei da União Europeia para permitir que qualquer alíquota do IVA fosse aplicada aos produtos sanitários²⁵.

As críticas ao governo do Reino Unido pela tributação de absorventes higiênicos à alíquota de 5% apontavam para a lista de produtos que estavam isentos do IVA, como, por exemplo, barbeadores, carnes exóticas, decorações comestíveis para bolos e capacetes de bicicleta. A isenção do IVA sobre esses itens menos essenciais se justificava porque a alíquota zero já existia antes do ingresso do Reino Unido à Comunidade Econômica Europeia e, por conseguinte, da adoção do IVA no país, sendo permitida a sua manutenção²⁶.

Nesse sentido, a abolição do IVA sobre produtos menstruais, inseridos nos produtos de higiene, não poderia ser feita pelo governo do Reino Unido em razão da lei da União Europeia, já que os absorventes não estavam sujeitos à alíquota zero na década de 1970. Como explica Rita de La Feria, havia a condição de que as regras seriam aplicadas como eram no momento do ingresso do país à Comunidade Econômica Europeia, de modo que nenhuma nova alíquota zero poderia ser introduzida²⁷.

²⁴ Cf. BBC News. **TAMPON tax: How much have you spent?** 20 nov. 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/health-42013239>. Acesso em: 29 abr. 2023.

²⁵ Cf. BBC News. **TAMPON tax: How much have you spent?** 20 nov. 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/health-42013239>. Acesso em: 29 abr. 2023.

²⁶ Cf. BBC News. **THE MYSTERIOUS world of zero-rates of VAT.** 28 out. 2015. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/magazine-34649495>. Acesso em: 6 maio 2023.

²⁷ Cf. BBC News. **THE MYSTERIOUS world of zero-rates of VAT.** 28 out. 2015. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/magazine-34649495>. Acesso em: 6 maio 2023.

Ainda em 2015, o chanceler George Osborne anunciou que, embora a incidência do IVA não poderia ser afastada, em razão da lei da União Europeia, os fundos arrecadados pelo IVA no âmbito da tributação sobre absorventes higiênicos financiariam organizações de saúde e apoio às mulheres. Com a criação do *Tampo Tax Fund*, a arrecadação do IVA passou a ser redirecionada para instituições de caridade que trabalhavam com mulheres e meninas vulneráveis²⁸.

Com a saída do Reino Unido da União Europeia, houve a abolição do imposto sobre produtos menstruais, mediante a aplicação da alíquota zero em absorventes e outros produtos, que passou a vigorar em 1º de janeiro de 2021²⁹. O afastamento da tributação sobre absorventes higiênicos foi considerado pelo governo como um resultado positivo decorrente do Brexit, de modo que a essencialidade desses produtos foi reconhecida pela não incidência do IVA. Para corroborar os aspectos positivos, foi apontado que os produtos menstruais já caracterizam uma despesa adicional para as pessoas que menstruam, e o imposto sobre tampões implementado em países de todo o mundo somente torna esses produtos mais inacessíveis³⁰.

Um estudo realizado pela Plan International UK³¹ em 2020 demonstrou que 3 em cada 10 meninas no Reino Unido estavam enfrentando dificuldades para pagar ou ter acesso a produtos de higiene menstrual. A pesquisa reforça que a crise do coronavírus intensificou os problemas já existentes ligados à menstruação, devido à escassez generalizada e ao aumento de preços de produtos menstruais.

Quanto às críticas feitas à aplicação da alíquota zero aos produtos menstruais³², houve o levantamento de que, anteriormente, desde 2016, as receitas do IVA sobre produtos sanitários foram direcionadas para o fundo comunitário do imposto sobre

²⁸ Cf. BBC News. **ACTIVISTS cheer as 'sexist' tampon tax is scrapped**. 1 jan. 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-55502252>. Acesso em: 07 maio 2023.

²⁹ Cf. GOV.UK. **WOMEN'S sanitary products (VAT Notice 701/18)**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/vat-on-womens-sanitary-products-notice-70118>. Acesso em: 15 maio 2023.

³⁰ Cf. Global Citizen. **THE UK Has Officially Eliminated the 'Tampon Tax'**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/uk-eliminates-tampon-tax-period-poverty/>. Acesso em: 17 maio 2023.

³¹ Cf. Plan International. **MENSTRUAL HEALTH DAY: GLOBAL PERIOD POVERTY AND STIGMA GETTING WORSE UNDER LOCKDOWN**. 28 maio 2020. Disponível em: <https://plan-uk.org/media-centre/menstrual-health-day-global-period-poverty-and-stigma-getting-worse-under-lockdown>. Acesso em: 20 maio 2023.

³² Cf. TAX JOURNAL. SELF, Heather. **Self's assessment: the tampon tax – does it matter?** 12 jan. 2021. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/self-s-assessment-the-tampon-tax-does-it-matter>. Acesso em: 21 maio 2023.

tampões, *Tampon Tax Fund*, financiando instituições de caridade femininas. No entanto, com a abolição do imposto sobre absorventes, fazendo o cálculo da divisão dessas receitas para um número aproximado de mulheres em idade de menstruar, durante o período de cinco anos, chega-se a um valor irrisório destinado a cada pessoa.

Além disso, há uma discussão acerca do repasse dessas receitas aos contribuintes, porquanto não se poderia fazer a suposição de que a economia advinda da abolição do IVA sobre produtos menstruais necessariamente seria repassada aos consumidores dos desses produtos³³. Nesse sentido, foi apontada a possibilidade de parte ou toda a economia ser mantida com os fornecedores, sem o repasse da redução de impostos ao consumidor.

Nesse sentido, Rita de La Feria e Michael Walpole, em um estudo que trata dos impostos sobre o consumo, publicado em 2020³⁴, também entendem que a aplicação da alíquota zero não necessariamente gera efeitos distributivos ou a diminuição de preços aos consumidores. Ademais, mesmo em se tratando de reduções tributárias que são refletidas nos preços, a parcela da população que obtém maior benefício é a dos mais ricos. Conclui-se, portanto, que resta equivocada a percepção de que uma redução ou introdução de uma alíquota zero necessariamente reduz a regressividade do tributo.

Na opinião de Rita de La Feria, a abolição do imposto sobre absorventes não atinge os objetivos sociais e distributivos relativos à promoção da igualdade de gênero e proteção das mulheres de baixa renda. Além dos argumentos já relatados anteriormente, a autora apresenta outros aspectos sobre o tema. Um deles é referente à despesa fiscal resultante da aplicação da alíquota zero do IVA, com a ressalva de que se nota um alto contraste entre a significativa receita perdida com a abolição do referido tributo e a pequena economia média feita por cada mulher que consome absorventes higiênicos³⁵.

³³ Cf. TAX JOURNAL. SELF, Heather. **Self's assessment: the tampon tax – does it matter?** 12 jan. 2021. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/self-s-assessment-the-tampon-tax-does-it-matter>. Acesso em: 21 maio 2023.

³⁴ Cf. DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. **The impact of public perceptions on general consumption taxes**. British Tax Review n. 5, 2020. p. 643-646.

³⁵ Cf. DE LA FERIA, Rita. **Why We Should All Worry About the Abolition of the Tampon Tax**. University of Oxford, 8 mar. 2021. Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/tampon-tax>. Acesso em: 22 maio 2023.

Tratando especificamente da abolição do IVA sobre os produtos menstruais no Reino Unido, Rita de La Feria expõe que a melhor solução para o combate à pobreza menstrual seria a aplicação da alíquota padrão do IVA aos produtos sanitários femininos e o fornecimento de produtos sanitários gratuitos em escolas públicas³⁶.

Dessa forma, a perspectiva adotada pela autora no cenário da aplicação da alíquota zero aos absorventes higiênicos é no sentido de que a manutenção do regime de tributação anterior, com a alíquota de 5% do IVA, combinado com o *Tampon Tax Fund*, qualificaria como maneira mais adequada de combate à pobreza menstrual, por meio do apoio direito às pessoas que realmente não têm acesso aos referidos produtos³⁷. É importante notar que o sistema do Reino Unido é bastante diferente do brasileiro, inexistindo conceitos como a seletividade e essencialidade conforme analisado no item 2.2.2. do presente trabalho.

1.2. Países subdesenvolvidos

Como será exposto a seguir, os países africanos possuem números expressivos no que concerne à pobreza menstrual. É interessante observar as similaridades verificadas nos tratamentos adotados em alguns dos países do continente para o enfrentamento dessa questão – extinção do *Tampon Tax* e distribuição gratuita dos absorventes.

No entanto, também é possível verificar diferenças entre os países relativas ao momento de implementação das medidas para o combate à pobreza menstrual. Embora a maioria dos países africanos analisados tenham tido as suas iniciativas implementadas recentemente, um desses países corresponde ao primeiro país do mundo a eliminar o imposto sobre o consumo de produtos menstruais, o que demonstra o avanço dos debates em torno da pobreza menstrual no país.

³⁶ Cf. DE LA FERIA, Rita. **Why We Should All Worry About the Abolition of the Tampon Tax**. University of Oxford, 8 mar. 2021. Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/tampon-tax>. Acesso em: 22 maio 2023.

³⁷ Cf. TAX JOURNAL. SELF, Heather. **Self's assessment: the tampon tax – does it matter?** 12 jan. 2021. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/self-s-assessment-the-tampon-tax-does-it-matter>. Acesso em: 22 maio 2023.

1.2.1. Países da África

Há dois artigos acadêmicos elaborados por Laura Rossouw e Hana Ross que analisam as desigualdades socioeconômicas existentes no âmbito da gestão da higiene menstrual verificadas em alguns países africanos, bem como avaliam os impactos econômicos das consequências dos cortes tributários realizados nos países.

Em um dos artigos, a pesquisa elaborada identifica três fatores que compõem a gestão da higiene menstrual: (i) o conhecimento individual, que inclui o conhecimento e a normalização do processo biológico da menstruação; (ii) o ambiente social, que se refere ao enfrentamento de tabus, mitos e estigmas existentes em torno do tema; e (iii) o ambiente material, que leva em consideração os materiais para coletar ou absorver o sangue menstrual, bem como as instalações para gerenciar a menstruação de maneira privada e higiênica. A abordagem desse artigo é aprofundada nas questões relativas ao ambiente material³⁸.

Nesse sentido, o resultado da pesquisa realizada demonstra que um dos problemas mais notáveis relativos à pobreza menstrual, verificados principalmente na Etiópia e na Nigéria, corresponde à falta de acesso a espaços limpos, privados e seguros para a gestão da higiene menstrual. Da mesma forma, a Etiópia e a Nigéria são países que apresentam grandes índices referentes à falta de acesso aos absorventes higiênicos - 41% e 37%, respectivamente, da população feminina relata não usar absorventes higiênicos como produto de higiene menstrual. A falta de acesso é concentrada entre a população mais pobre desses países³⁹.

Não obstante tenha sido verificada a abolição dos impostos sobre a fabricação local dos produtos menstruais nos países citados, como será detalhado nos próximos tópicos, a

³⁸ Cf. ROSSOUW, Laura; ROSS, Hana. **Understanding period poverty: socio-economic inequalities in menstrual hygiene management in eight low-and middle-income countries**. International Journal of Environmental Research and Public Health n. 18, 2021, p. 11. Disponível em: <https://www.mdpi.com/1660-4601/18/5/2571/pdf>.

³⁹ Cf. ROSSOUW, Laura; ROSS, Hana. **Understanding period poverty: socio-economic inequalities in menstrual hygiene management in eight low-and middle-income countries**. International Journal of Environmental Research and Public Health n. 18, 2021, p. 6-8. Disponível em: <https://www.mdpi.com/1660-4601/18/5/2571/pdf>.

pesquisa realizada não conseguiu identificar um impacto claro desses cortes na redução dos preços desses produtos na prática⁴⁰.

Dessa maneira, será exposto a seguir como ocorre a tributação sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual na Nigéria, na Etiópia, na África do Sul e no Quênia.

1.2.1.1. Nigéria

Na Nigéria, os produtos de higiene menstrual fabricados localmente passaram a ser isentos do IVA em fevereiro de 2020⁴¹.

Apesar disso, no que tange ao impacto da remoção do IVA sobre o preço, consumo e receitas fiscais perdidas decorrente dessa mudança tributária na Nigéria, o estudo realizado Laura Rossouw e Hana Ross em 2020 demonstrou que, mesmo supondo que a economia desses produtos fosse totalmente repassada aos consumidores, a queda verificada nos preços seria muito pequena, de modo que o aumento na acessibilidade e no consumo, bem como o impacto nas famílias de baixa renda seriam insignificantes⁴². Os resultados dessa pesquisa também se aplicam à situação da África do Sul.

Uma possível justificativa para esse resultado é a hipótese apresentada pelas críticas realizadas ao Reino Unido quanto da abolição do IVA incidente sobre os absorventes, em que se poderia verificar a manutenção da economia com os fornecedores dos produtos, ao invés do repasse aos consumidores.

⁴⁰ Cf. ROSSOUW, Laura; ROSS, Hana. **Understanding period poverty: socio-economic inequalities in menstrual hygiene management in eight low-and middle-income countries**. International Journal of Environmental Research and Public Health n. 18, 2021, p. 11. Disponível em: <https://www.mdpi.com/1660-4601/18/5/2571/pdf>.

⁴¹ Cf. Vanguard. **NIGERIA: Sanitary Pads, 19 Others Excluded From Vat Hike**. 19 jan. 2020. Disponível em: <https://allafrica.com/stories/202001190175.html>. Acesso em: 26 maio 2023.

⁴² Cf. ROSS, Hana. **An economic assessment of menstrual hygiene product tax cuts**. 15 set. 2020. Disponível em: <https://gate-sopenresearch.org/documents/4-137/pdf/>. Acesso em: 27 maio 2023.

1.2.1.2. Etiópia

Como indicado anteriormente, os impostos incidentes sobre a fabricação local de produtos de higiene menstrual também foram abolidos na Etiópia. A abolição dos impostos ocorreu em 2020, de modo que os absorventes produzidos localmente no país não são tributados. Além dessa medida, no mesmo ano, foi anunciada a redução de 30% para 10% dos impostos de importação incidentes sobre os absorventes importados⁴³.

Ambas as medidas foram consideradas importantes para tornar os absorventes higiênicos mais acessíveis para a população do país, considerando principalmente que a estimativa de meninas e mulheres que relatavam ter acesso a todos os recursos necessários para a gestão da higiene menstrual em 2018 era somente de 28%⁴⁴. Isso significa dizer que 72% dessa parcela da população vivenciava algum nível de pobreza menstrual, sendo mais do que o dobro do número identificado no Brasil⁴⁵.

1.2.1.3. África do Sul

Na África do Sul, o governo se comprometeu a abolir o imposto sobre os produtos menstruais no final do ano de 2018⁴⁶. Dessa forma, o imposto sobre absorventes higiênicos foi abolido por meio da aplicação de alíquota zero do IVA incidente sobre os referidos produtos⁴⁷.

⁴³ Cf. MARKET LINKS. **Removing the Tampon Tax in Ethiopia**. US Aid, 22 jun. 2021. Disponível em: <https://www.marketlinks.org/blogs/removing-tampon-tax-ethiopia>. Acesso em: 26 maio 2023.

⁴⁴ Cf. PSI. **EXPANDING Access to Menstrual Hygiene Products for Adolescent Girls and Young Women in Ethiopia**. p. 4-7, out. 2018. Disponível em: <https://marketbookshelf.com/wp-content/uploads/2019/08/Expanding-Access-to-MHM-Products-in-Ethiopia-2018-1.pdf>. Acesso em: 23 maio 2023.

⁴⁵ Cf. MIYAKE, A. **Tampon Tax: uma Análise do Tratamento Tributário dos Produtos Menstruais no Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, n. 53, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2260>. Acesso em: 23 maio 2023.

⁴⁶ Cf. Global Citizen. **HERE'S What's Next After South Africa Abolishes the Tampon Tax**. 25 out. 2018. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/sa-tax-sanitary/>. Acesso em: 25 maio 2023.

⁴⁷ Cf. ROSS, Hana. **An economic assessment of menstrual hygiene product tax cuts**. 15 set. 2020. Disponível em: <https://gate-sopenresearch.org/documents/4-137/pdf/>. Acesso em: 27 maio 2023.

Como foi visto, também se aplica à África do Sul o estudo supramencionado, realizado em 2020, sobre os impactos da mudança tributária referente à abolição do IVA sobre absorventes higiênicos fabricados localmente na Nigéria. Dessa forma, ainda que a economia dos referidos produtos, decorrente da abolição do IVA incidente sobre o seu consumo, fosse totalmente repassada aos consumidores, a queda verificada nos preços seria pequena, e o aumento na acessibilidade e no consumo, bem como o impacto nas famílias de baixa renda seriam insignificantes⁴⁸.

Além da abolição do IVA sobre os absorventes higiênicos, o governo da África do Sul também havia se comprometido a contribuir com o fornecimento gratuito de absorventes higiênicos nas escolas para garantir que as meninas tivessem acesso a esses produtos⁴⁹. Dessa forma, não obstante diversas províncias do país já realizassem a distribuição gratuita de absorventes nas escolas, o financiamento adicional promovido pelo governo incentivou as demais as províncias a aderirem ao projeto⁵⁰.

1.2.1.4. Quênia

Tendo abolido o IVA sobre absorventes higiênicos em 2004, o Quênia foi o primeiro país do mundo a eliminar o imposto sobre produtos menstruais, o que demonstra a notável política de redução de impostos sobre produtos menstruais no país.

Além disso, o Quênia ainda eliminou o imposto de importação sobre produtos finais em 2011 e o IVA e o imposto especial de consumo sobre matéria-prima importada para produção de produtos de higiene menstrual em 2016⁵¹.

⁴⁸ Cf. ROSS, Hana. **An economic assessment of menstrual hygiene product tax cuts**. 15 set. 2020. Disponível em: <https://gate-sopenresearch.org/documents/4-137/pdf/>. Acesso em: 27 maio 2023.

⁴⁹ Cf. Global Citizen. **HERE'S What's Next After South Africa Abolishes the Tampon Tax**. 25 out. 2018. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/sa-tax-sanitary/>. Acesso em: 26 maio 2023.

⁵⁰ Cf. Global Citizen. **20 Places Around the World Where Governments Provide Free Period Products**. 30 set. 2021. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/free-period-products-countries-cities-worldwide/>. Acesso em: 27 maio 2023.

⁵¹ Cf. ROSS, Hana. **An economic assessment of menstrual hygiene product tax cuts**. 15 set. 2020. Disponível em: <https://gate-sopenresearch.org/documents/4-137/pdf/>. Acesso em: 27 maio 2023.

Não obstante a abolição de todos os impostos aplicáveis a absorventes, ainda há um problema na acessibilidade dos produtos de higiene menstrual no Quênia. O mesmo estudo realizado em 2020 mencionado anteriormente também verificou que, embora os absorventes higiênicos tenham se tornado mais acessíveis ao longo dos anos, devido à queda dos preços reais e ao aumento da renda, as mudanças são pequenas.

Nesse sentido, foi constatado que, no período entre 2013 e 2018, os absorventes higiênicos ficaram 10% mais acessíveis no Quênia devido a uma queda de preço. No entanto, esse número se traduz em apenas cerca de 1,7% de aumento anual na acessibilidade desses produtos no país⁵².

Por fim, em abril de 2018, o governo queniano começou a realizar a distribuição gratuita de produtos menstruais para meninas em escolas públicas⁵³.

⁵² Cf. ROSS, Hana. **An economic assessment of menstrual hygiene product tax cuts**. 15 set. 2020. Disponível em: <https://gate-sopenresearch.org/documents/4-137/pdf/>. Acesso em: 27 maio 2023.

⁵³ Cf. Global Citizen. **20 Places Around the World Where Governments Provide Free Period Products**. 30 set. 2021. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/free-period-products-countries-cities-worldwide/>. Acesso em: 27 maio 2023.

2. PERSPECTIVA BRASILEIRA

2.1. Tributação sobre o consumo dos produtos menstruais no Brasil

O tratamento tributário aplicável aos absorventes higiênicos no Brasil ocorre atualmente nas esferas federal e estadual. Dessa forma, além da análise da incidência do PIS e da Cofins e da aplicação da alíquota zero do IPI para as operações que envolvem absorventes, será analisado o tratamento tributário do ICMS presente especificamente nos Estados do Ceará, do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul, no que concerne ao consumo desses itens.

A escolha dos Estados se justifica pela adoção de tratamentos diferentes relacionados aos absorventes em cada uma das três legislações estaduais, o que permitirá evidenciar as divergências existentes no âmbito do tratamento tributário sobre o consumo dos produtos menstruais no território brasileiro.

2.1.1. *Tributação em nível federal*

2.1.1.1. IPI

A Constituição Federal prevê o IPI em seu artigo 153, inciso IV, bem como prevê o princípio da seletividade conforme a essencialidade dos produtos industrializados, no artigo 153, §3º, inciso I. Além disso, o referido imposto é regulado pela Lei nº 7.798/1989.

O Decreto nº 11.158/2022 reconhece a essencialidade dos absorventes higiênicos ao estabelecer, na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), a alíquota de 0% (zero por cento) para os absorventes e tampões higiênicos.

Ressalta-se que o estabelecimento de alíquota zero do IPI para as operações que envolvem absorventes higiênicos é feito por meio de decreto, portanto, não é definitivo, estando sujeito a alteração pelo Poder Executivo, nos termos do artigo 153, § 1º, da Constituição Federal.

2.1.1.2. PIS/Cofins

Os absorventes higiênicos estão sujeitos à tributação do PIS à alíquota de 1,65% e da Cofins à alíquota de 7,6%, isto é, considera-se 9,25% de alíquota agregada do PIS e da Cofins sobre os itens mencionados.

Em 2013, a Lei nº 12.839, originada pela Medida Provisória nº 609/2013, aplicou a alíquota zero dos impostos federais sobre os produtos da cesta básica. No entanto, a inclusão dos absorventes higiênicos na cesta básica foi vetada pela então presidente Dilma Rousseff, de modo que os referidos produtos não foram inseridos no rol de isenção da lei supracitada.

Ressalta-se que está em análise na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 1.702/2021, que cria o programa de universalização do acesso a absorventes higiênicos e reduz a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre absorventes e tampões higiênicos. A justificativa da proposta aponta para a redução das desigualdades de gênero por meio do combate ao impacto desproporcional sofrido pelas pessoas que menstruam no que concerne à tributação sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual.

2.1.2. Tributação em nível estadual

Conforme foi indicado anteriormente, a tributação sobre o consumo no âmbito estadual é materializada na incidência do ICMS, que é previsto pela Constituição Federal no seu artigo 155, inciso II, e que poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, nos termos §2º, inciso III, do mesmo artigo. Dessa forma, tem-se que cada Estado possui uma alíquota interna específica, bem como alguns desses Estados possuem regimes especiais aplicados a determinados produtos.

Os Estados do Ceará, do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul foram escolhidos para a análise tratamento tributário do ICMS no que concerne ao consumo dos absorventes em decorrência da verificação de tratamentos tributários diferentes em cada uma das três legislações estaduais. Enquanto no Estado do Ceará há isenção do ICMS nas operações internas que envolvem absorventes, no Estado do Rio de Janeiro foi estabelecida a alíquota

mínima de 7% para os produtos incluídos na cesta básica, como os absorventes, e no Estado do Rio Grande do Sul não se verifica nenhuma medida concreta implementada acerca da tributação sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual.

2.1.2.1. Ceará

De acordo com a Lei n. 12.670/1996, que dispõe acerca do ICMS, no âmbito do Estado do Ceará, a incidência do ICMS nas operações internas e de importação com absorventes está submetida à alíquota de 33,33%, conforme dispõe o artigo 43, inciso II, alínea a, da lei supracitada. O referido item está incluído nos produtos da cesta básica.

Todavia, o Decreto n. 33.327/2019, que consolida e regulamenta a legislação do ICMS no âmbito do Estado do Ceará, prevê que são isentas do ICMS as operações internas que envolvem absorventes íntimos femininos, internos (tampões) e externos (pensos), de uso exclusivamente menstrual e intermenstrual, inclusive coletores e discos menstruais, calcinhas absorventes e panos absorventes íntimos.

A autorização de concessão da isenção do ICMS nas operações internas com produtos essenciais ao consumo popular que compõem a cesta básica havia sido prevista pelo Convênio ICMS n. 224/17. O Convênio ICMS n. 83/23, por sua vez, prorrogou as disposições, incluindo a concessão da referida isenção, até 30 de abril de 2024.

2.1.2.2. Rio de Janeiro

O Estado do Rio de Janeiro incluiu o absorvente higiênico feminino dentre os produtos que compõem a cesta básica, nos termos da Lei n. 8.924/2020.

O Convênio ICMS n. 128/94 estabeleceu carga tributária mínima de 7% do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, bem como o Decreto n. 32.161/2002, que dispõe sobre o ICMS incidente nas operações com as mercadorias que compõem a cesta básica no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, estabeleceu a alíquota de 7%

sobre o valor da operação. Nesse sentido, no Estado do Rio de Janeiro, o consumo dos absorventes higiênicos está sujeito à alíquota mínima de 7%, haja vista a sua inclusão na cesta básica do Estado.

Além disso, o Convênio ICMS n. 187/21 concedeu isenção do ICMS nas operações realizadas com absorventes íntimos femininos, internos e externos, tampões higiênicos, coletores e discos menstruais, calcinhas absorventes e panos absorventes íntimos, destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas. Esse Convênio foi internalizado pela Lei n. 10.066/2023, de modo que os absorventes femininos comprados pela administração pública são isentos de ICMS.

2.1.2.3. Rio Grande do Sul

No Estado do Rio Grande do Sul, o consumo dos absorventes higiênicos está sujeito ao ICMS à alíquota interna de 17%, desde 1º de janeiro de 2022, conforme tratamento dispensado às mercadorias que não estão submetidas a algum regime especial. A previsão consta do artigo 27, inciso X, do Livro I do Regulamento do ICMS do estado do Rio Grande do Sul, aprovado pelo Decreto nº 37.699/1997.

Ademais, o artigo 12, inciso II, alínea j, da Lei nº 8.820/1989, que institui o ICMS no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, estabelece a alíquota de 17% para as demais operações internas com as mercadorias e para as prestações de serviços.

Nesse sentido, verifica-se que não existe medida concreta de combate à pobreza menstrual no Estado do Rio Grande do Sul, estando os absorventes higiênicos submetidos à alíquota de 17% do ICMS.

No subcapítulo a seguir, será feita uma análise da aplicação do princípio da igualdade e do princípio da seletividade em matéria tributária, buscando expor, por meio do exercício de interpretação dos referidos princípios constitucionais, como não se verifica a sua observância no que tange à tributação sobre o consumo dos produtos menstruais no Brasil.

2.2. Princípios Constitucionais aplicáveis à matéria

2.2.1. Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade é previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, *caput*, e inciso I, tendo o dispositivo redação expressa em relação ao tratamento igualitário empregado a todas as pessoas, incluindo homens e mulheres. Trata-se da chamada igualdade formal, que também é entendida como “igualdade perante a lei”, isto é, aplica-se a noção de que é preciso tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais⁵⁴. A referida forma de igualdade difere da igualdade material ou substancial, também conhecida como igualdade de oportunidades, que diz respeito a um objetivo a ser perseguido pelo Estado - como, por exemplo, a redução das desigualdades -, e que depende de uma ação concreta para ser concretizado⁵⁵. O artigo 3º, inciso IV, da Constituição Federal traz essa forma de igualdade ao dispor sobre a promoção do bem de todos, sem que haja qualquer forma de discriminação.

Em matéria tributária, o princípio da igualdade é previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Salienta-se que o texto constitucional se refere à situação equivalente, não idêntica. A igualdade é relativa, não se confundindo com identidade⁵⁶.

A comparação entre os sujeitos utiliza dois juízos comparativos, relacionados entre si, mas que devem ser discernidos: a igualdade descriptiva, isto é, saber se as pessoas são ou não são iguais, de acordo com algum critério estipulado; e a igualdade prescritiva, que significa saber se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente⁵⁷.

Para que se verifique a igualdade, a comparação entre os sujeitos, com o propósito de se alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, deve utilizar critérios

⁵⁴ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito Constitucional Brasileiro**. 1a. ed. Coleção Acadêmica, 2021. p. 132.

⁵⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito Constitucional Brasileiro**. 1a. ed. Coleção Acadêmica, 2021. p. 133.

⁵⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 376-377.

⁵⁷ Cf. BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores**. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, n. 104, jul./ago. 2017. p. 44.

que, além de serem permitidos, são relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade. Dessa forma, a igualdade prescritiva é completada quando é possível verificar os seguintes elementos: sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade⁵⁸.

Não obstante o princípio de igualdade exerce uma função de limitação ao legislador, proibindo-o de editar regras que estabeleçam privilégios em razão de características distintas dos indivíduos, ressalta-se que as diferenciações de tratamento são consideradas inconstitucionais somente nos casos em que se verifiquem diferenciações arbitrárias, que resultam em discriminações⁵⁹. Dessa forma, o princípio da igualdade permite que haja o tratamento desigual para casos desiguais, desde que a distinção utilize critérios objetivos e racionais adequados àquela finalidade. Esse entendimento está atrelado ao próprio conceito de Justiça.

Para a concretização do princípio da igualdade, é necessária a adoção de critério de comparação constitucionalmente justificado⁶⁰. Podem ser medidas de comparação entre os sujeitos, segundo Humberto Ávila, a idade, o sexo, a capacidade econômica, e assim por diante⁶¹. A finalidade que justifica a utilização da medida de comparação, servindo de parâmetro para a sua escolha, deve ser constitucionalmente prevista. Em outras palavras, é preciso demonstrar o suporte constitucional de validade da finalidade escolhida, de modo que a finalidade que justifica a distinção de tratamento seja devidamente comprovada. Assim, a realização da igualdade depende do controle da finalidade, haja vista que é a sua indicação precisa que permite aferir a validade da medida de comparação escolhida e legitimar a diferenciação entre os contribuintes. Por outro lado, a ausência de critérios mais precisos para a demonstração da finalidade da diferenciação enseja o bloqueio do exame da relação de pertinência entre a finalidade e a medida de comparação⁶².

⁵⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 45.

⁵⁹ Cf. FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 38a. ed. Saraiva, 2012. p. 348.

⁶⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 376.

⁶¹ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 46

⁶² Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 72-77.

Nesse sentido, para que o tratamento desigual seja justificado, é necessário obter um critério concreto de comparação advindo do princípio de sistematização, isto é, da valoração que constitui o fundamento da lei⁶³. A adequada aplicação de um princípio, segundo Klaus Tipke, depende do conhecimento do conjunto de princípios ou valores de determinado ramo concreto do direito. Assim, para que se verifique a correta aplicação do princípio da igualdade no âmbito do direito tributário, o que é igual ou desigual deve ser estabelecido com base no sistema e nos princípios que constituem esse ramo do direito.

Enquanto sistema pluralístico, o ordenamento do direito tributário possui dispositivos que caracterizam o princípio do Estado social, e, dentre esses dispositivos, encontram-se as normas com objetivo social. Os princípios que dominam as referidas normas podem ser princípios de política social, econômica, cultural ou de saúde, não configurando, nesse caso, o princípio da capacidade contributiva - que se refere à capacidade econômica dos contribuintes. Dessa forma, quando se fala em uma norma de subvenção, é necessário verificar se o seu motivo foi coerentemente observado e se não houve violação ao princípio da igualdade; para isso, é estabelecido o critério de comparação, de modo que a subvenção resta justificada quando é tida como adequada para realizar o motivo que a tenha inspirado⁶⁴.

A prevalência relativa do princípio da igualdade, decorrente do seu tratamento positivo como “garantia fundamental”, implica a existência de uma presunção de igualdade, que estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, em caso de não haver razões para tratá-los diferentemente. Tendo em vista o dever de tratamento igualitário, para que se tenha um tratamento desigual entre contribuintes, é necessário, além de fornecer uma explicação para o tratamento desigual, fornecer uma justificação fundamentada da desigualdade⁶⁵.

Enquanto a explicação da desigualdade de tratamento consiste somente em apresentar uma razão causal para o tratamento desigual, a justificação consiste em apresentar razão que demonstra fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual, isto é,

⁶³ Cf. TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Profº Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado Coord. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

⁶⁴ Cf. TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Profº Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado Coord. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 526.

⁶⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 155-159.

atribuir uma avaliação jurídica para o referido tratamento. Portanto, para a realização da igualdade, faz-se necessário que a desigualdade de tratamento seja, mais do que explicada, justificada, por meio da demonstração da existência de uma relação fundada e conjugada entre uma medida de comparação permitida e uma finalidade prevista e capaz de justificar a utilização da referida medida de comparação⁶⁶.

Em suma, para que seja identificada a efetividade da igualdade em um tratamento desigual entre contribuintes, é necessária a confirmação de que o uso do critério de comparação é justificado por uma finalidade constitucional e que, entre o critério de comparação e a finalidade constitucional, há uma relação fundada e conjugada de pertinência⁶⁷.

À luz do exposto, entende-se que o critério de gênero pode ser utilizado como medida de comparação entre contribuintes que se encontram em “situação equivalente”, desde que o seu uso seja justificado por uma finalidade constitucionalmente posta, com a qual mantenha vínculo de pertinência. No caso concreto, a referida finalidade capaz de justificar a utilização do critério de gênero é a busca pela igualdade de gênero, prevista no artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal, que dispõe sobre a igualdade em direitos e obrigações entre homens e mulheres.

Em se tratando de absorventes íntimos, tem-se que o consumo é destinado às pessoas que menstruam, especialmente mulheres cisgênero. A partir disso, analisando o caso concreto, percebe-se a atribuição de um tratamento tributário desproporcionalmente oneroso quando da aquisição do produto que é essencial para as pessoas que menstruam, grupo constituído majoritariamente por mulheres.

Tendo em vista que aquele quem suporta economicamente o ônus da carga tributária incidente sobre os absorventes íntimos é o consumidor final, e, portanto, é quem tem a sua renda consumida onerada, nota-se que, nesse cenário, não há efetividade da aplicação do princípio da igualdade, uma vez que o tratamento desigual dispensado às pessoas que menstruam não se justifica, pois decorre exclusivamente das características do consumidor final, configurando uma desigualdade entre homens e mulheres no âmbito tributário. Nesse

⁶⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 159-161.

⁶⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 162.

caso, portanto, o critério de gênero está presente não para garantir a igualdade de gênero (finalidade constitucionalmente posta), mas, ao contrário, para atribuir maior carga tributária à renda consumida das mulheres que adquirem o produto essencial.

É importante ressaltar que, além da hipótese de inobservância do princípio da igualdade quando há situações iguais, de acordo com um critério, sendo tratadas de modo diferente, também se considera ferido o princípio da igualdade quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado⁶⁸.

Chega-se, então, à questão relacionada à progressividade no sistema fiscal. Um sistema tributário é considerado progressivo quando ele efetivamente arrecada mais de quem dispõe de mais recursos, renda e patrimônio. Os impostos diretos configuram um instrumento de distribuição progressiva, ainda que a alíquota seja proporcional. Por outro lado, um sistema tributário é considerado regressivo quando ele arrecada proporcionalmente mais de quem ganha menos. Pode-se dizer que os impostos indiretos, principalmente os impostos sobre bens de elevado consumo, têm efeitos regressivos⁶⁹ - por exemplo, quando se verifica a compra de um mesmo bem de consumo por contribuintes com capacidade contributiva divergente e há a cobrança do mesmo imposto a ambos os consumidores; nesse caso, arrecada-se proporcionalmente mais de quem ganha menos.

É certo que não se pode determinar, a partir das características de cada imposto, se um ordenamento tributário é efetivamente informado por critérios de progressividade⁷⁰; no entanto, tem-se que a prevalência da receita dos impostos diretos em relação à receita dos indiretos configura um índice de tendência progressiva do sistema tributário. Desta forma, com a finalidade de se obter um sistema moderadamente distributivo, verifica-se a necessidade de haver impostos diretos pessoais com alíquota progressiva e impostos indiretos com alíquotas acentuadas sobre os bens voluptuários, isto é, bens que caracterizam despesas supérfluas. Importa ressaltar que, em relação aos últimos impostos, a

⁶⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 377.

⁶⁹ Cf. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p. 83.

⁷⁰ Cf. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p. 85.

tributação dos gêneros de primeira necessidade deve ser afastada⁷¹. Desse modo, os absorventes íntimos, posto que configuram produtos essenciais no âmbito da higiene para as pessoas que menstruam, podem ser englobados nos gêneros de primeira necessidade e, portanto, devem ter a sua tributação afastada, como será analisado posteriormente.

2.2.2. Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade, previsto constitucionalmente como um princípio tributário, atua por meio do critério da essencialidade. A sua aplicação consiste na elevação ou diminuição da carga tributária conforme a essencialidade dos bens e serviços, isto é, na medida em que determinado produto é essencial e indispensável para atender às necessidades humanas.

Tratando especificamente acerca da tributação sobre a renda consumida, a Constituição Federal prevê o princípio da seletividade nos artigos 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III, conforme a essencialidade dos produtos industrializados e das mercadorias e dos serviços, respectivamente, em relação ao IPI e ao ICMS; fica claro, portanto, que a seletividade está vinculada à essencialidade⁷².

No que tange ao ICMS, é importante examinar a questão da obrigatoriedade ou facultatividade da seletividade pela essencialidade, haja vista que a Constituição Federal estabeleceu que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”, enquanto o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Dessa forma, parte da doutrina entende pela facultatividade da seletividade no ICMS. Na visão de Sacha Calmon, a seletividade no IPI é obrigatória e está intimamente ligada ao processo industrial dos produtos; no ICMS, por outro lado, a seletividade, que é facultativa, está relacionada à proteção da população⁷³. A autora frisa ainda que esta seletividade não poderá ser muito ampla, restando suficiente para a finalidade em questão a aplicação de duas alíquotas,

⁷¹ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p. 84.

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 453.

⁷³ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 410.

uma para as mercadorias consideradas supérfluas e outra para as mercadorias de “grande consumo popular”⁷⁴.

No entanto, há também o entendimento de que a seletividade pela essencialidade seria obrigatória ao ICMS. Segundo Roque Carrazza, a determinação para que ambos os impostos - IPI e ICMS - sejam seletivos, por meio das normas constitucionais supracitadas, não configura uma mera faculdade ao legislador, mas impõe um dever inafastável, de cujo cumprimento ele não se pode desviar⁷⁵. Logo, o autor sustenta que a seletividade, no IPI e no ICMS, é obrigatória.

Nesse cenário, o histórico do princípio da seletividade pode auxiliar na compreensão da matéria. A princípio, a Constituição de 1934, em seu artigo 8º, § 1º, e a Constituição de 1937, no artigo 23, § 1º, estabeleceram que o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que posteriormente se tornou o ICM, seria uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos. Mais adiante, a Constituição de 1946, ao dispor sobre o referido imposto no artigo 19, § 4º, não incluiu a vedação para distinções em razão da espécie dos produtos. E, por fim, a Constituição de 1967, que extinguiu o IVC e criou o ICM, estabeleceu em seu artigo 24, § 4º, que o novo imposto seria uniforme; no entanto, o Decreto-Lei nº 406 de 1968, em seu artigo 1º, § 7º, previu que os Estados deveriam isentar do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo dos gêneros de primeira necessidade. Em relação à última previsão, é possível identificar a intenção de proteção do mínimo existencial aos contribuintes, ainda que não seja possível falar propriamente de uma seletividade em função da essencialidade dos produtos tributados⁷⁶.

Ante o exposto, verifica-se que o princípio da seletividade, historicamente, não esteve presente no que diz respeito ao ICMS. Nesse sentido, pode-se entender que a Constituição de 1988, ao estabelecer que o ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade, oferece aos Estados duas alternativas: i) instituir o ICMS com alíquota única, observando o histórico do tributo, ou; ii) instituir o ICMS com alíquota variável, de forma

⁷⁴ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 410.

⁷⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. 2013. p. 108.

⁷⁶ Cf. GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito**. Revista Direito Tributário Atual v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. p. 15.

seletiva. Esse é o entendimento de Machado Segundo, que salienta que a Constituição não afirmou que o ICMS poderá ser seletivo, e que essa seletividade poderá ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Segundo o autor, na realidade, o ICMS poderá ser seletivo, e se o for, essa seletividade deverá observar o critério da essencialidade das mercadorias e serviços⁷⁷.

Dessa forma, comprehende-se que a seletividade do ICMS é facultativa aos Estados quando da sua instituição, todavia, com a adoção dessa alternativa, é necessário que a graduação do tributo seja exercida conforme a essencialidade da mercadoria ou do serviço que está sendo tributado⁷⁸.

O discernimento do que é ou não um bem essencial utiliza como critério a ideia de mínimo existencial, isto é, um mínimo de produtos, mercadorias e serviços que são indispensáveis à vida⁷⁹. Logo, o entendimento do conceito de essencialidade, no âmbito do princípio da seletividade, é acompanhado pelo princípio da dignidade humana, que consiste em um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, de modo que, quando se fala em bens e serviços essenciais, considera-se tanto a vida humana biológica quanto a proporção de uma vida social digna⁸⁰.

No que diz respeito à capacidade econômica do contribuinte como critério da medida de tributação, esta se apresenta de forma diferente quando se trata de impostos diretos e indiretos⁸¹. Na tributação direta, busca-se abranger a capacidade contributiva global do indivíduo, por meio da renda total auferida; na tributação indireta, por sua vez, o que se visa

⁷⁷ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro, 2000. p. 71-72. Acesso em: 30 mar. 2023.

⁷⁸ Cf. GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito**. Revista Direito Tributário Atual v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. p. 16.

⁷⁹ Cf. DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Direito Tributário em Questão, v. 4. p. 243. Acesso em: 5 fev. 2023.

⁸⁰ Cf. SAMPAIO, Nycole Salles. **Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica**. Revista Direito Tributário Atual v. 41. São Paulo: IBDT, 2019.

⁸¹ Cf. TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação**. Revista Direito Tributário Atual, v. 10, 2022. p. 2983.

são manifestações externas da capacidade econômica da pessoa, por meio de parcelas isoladas de consumo, isto é, por meio da renda despendida na transação com produtos⁸².

Tem-se, portanto, que a exoneração da carga tributária sobre necessidades essenciais pode ser atendida de maneiras diferentes: pela isenção de um limite mínimo indispensável à subsistência, no caso da tributação direta sobre a renda global do indivíduo; e pela isenção de mercadorias indispensáveis ou pela graduação da alíquota conforme escala de utilidade, no caso da tributação indireta sobre a aquisição de produtos de consumo⁸³. Nesse último cenário, a faixa dos custos a serem atingidos pelos impostos indiretos é o excedente dos gastos dos consumidores.

Ao contrário da tributação sobre a renda auferida, em que se pode ter conhecimento da capacidade contributiva do indivíduo, quando se trata da tributação sobre o consumo essa identidade não é imediata, de modo que a referida espécie de tributação atinge a todos, sem que haja distinção⁸⁴. Portanto, no que tange à tributação indireta, há uma dificuldade na identificação do consumidor de determinada mercadoria ou tributo, não sendo possível mensurar a sua capacidade contributiva⁸⁵.

A consequência disso é o efeito regressivo da tributação sobre o consumo, haja vista que a carga tributária se apresenta mais pesada para os contribuintes de renda mais baixa. Essa ideia se torna clara ao se considerar que o tributo não incide sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo, bem como que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incremente a riqueza do contribuinte⁸⁶.

Para exemplificar, pode-se considerar que uma pessoa de baixa renda consome a totalidade, ou quase a totalidade, do que recebe; por outro lado, quando se trata de uma pessoa de alta renda, ainda que esta tenha um consumo significativamente maior do que

⁸² Cf. TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação**. Revista Direito Tributário Atual, v. 10, 2022. p. 2984.

⁸³ Cf. TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação**. Revista Direito Tributário Atual, v. 10, 2022. p. 2984.

⁸⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 454.

⁸⁵ Cf. GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito**. Revista Direito Tributário Atual v. 37. São Paulo: IBDT, 2017.

⁸⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11a Ed. 2022. p. 456.

aqueles de renda mais baixa, o percentual de sua renda destinado ao consumo será baixo. Dessa forma, conclui-se que quanto menos recursos possuir o indivíduo, maior será a parte da sua renda destinada ao consumo, que corresponde à parte que será atingida pela tributação sobre o consumo.

Tendo em vista que os produtos essenciais são consumidos por toda a população, enquanto os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto, verifica-se que a seletividade, por meio da aplicação de uma tributação mais pesada sobre produtos ou serviços supérfluos - que são acessíveis a pessoas com maior riqueza -, contribui para a concretização do princípio da capacidade contributiva⁸⁷.

Portanto, a seletividade em função da essencialidade do produto se manifesta pela ideia de que os produtos essenciais são consumidos até por aqueles que se encontram no seu mínimo existencial, diferentemente dos bens supérfluos, de forma que, idealmente, não seriam tributados⁸⁸.

O princípio da seletividade, assim como o princípio da igualdade em matéria tributária, configura uma garantia aos contribuintes, à medida que exerce a função de limitação do poder de tributar. A incidência tributária é determinada pelo legislador com base no princípio da seletividade, com o objetivo de tributar de forma menos onerosa os produtos de primeira necessidade, por meio de alíquotas diferenciadas. Neste cenário, a essencialidade do produto constitui critério para a diferenciação das alíquotas⁸⁹, e os bens considerados essenciais e indispensáveis se tornam mais acessíveis em comparação com os bens voluptuários.

O defeito na distribuição do encargo tributário pode ser contrabalançado quando o sistema tributário contém, em posição de destaque, outros impostos de efeito progressivo, bem como pode ser atenuado pela aplicação de uma alíquota diferenciada

⁸⁷ Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. 2014. p. 127.

⁸⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 454.

⁸⁹ Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. 2014. p. 127.

conforme a utilidade dos diversos produtos - isto é, a seletividade em função da essencialidade dos produtos⁹⁰.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a seletividade tem como objetivo contrapor a regressividade existente na tributação sobre o consumo, haja vista que o seu papel é corrigir ou, ao menos, amenizar o efeito regressivo resultante dessa forma de tributação⁹¹. O que se verifica para a incidência tributária, nesse caso, é se a renda está sendo consumida com um produto que pode ser essencial, garantindo o mínimo vital, ou supérfluo⁹². A diferenciação na tributação é classificada, portanto, conforme a natureza dos produtos.

Destarte, o princípio da seletividade, utilizando como critério a essencialidade das mercadorias e serviços tributados, é capaz de promover a igualdade na carga tributária dos tributos sobre o consumo⁹³, isto é, confere efetividade à capacidade contributiva - que visa à promoção de uma carga tributária adequada à realidade de cada contribuinte -, bem como constitui um critério de concretização do princípio maior da igualdade, inerente ao regime democrático, no que diz respeito à tributação indireta.

2.2.2.1. Essencialidade e o caso da energia elétrica

A título de exemplo da aplicabilidade do princípio da seletividade, em função da essencialidade, na tributação sobre o consumo, cita-se o caso da energia elétrica.

O caráter essencial da energia elétrica foi reconhecido pelo artigo 10, inciso I, da Lei n. 7.783/1989, que dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Na mesma linha, a Organização das Nações Unidas, definiu o acesso à energia

⁹⁰ Cf. TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação**. Revista Direito Tributário Atual, v. 10, 2022. p. 2995.

⁹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 457.

⁹² Cf. BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores**. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, n. 104, jul./ago. 2017. p. 125.

⁹³ Cf. GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito**. Revista Direito Tributário Atual v. 37. São Paulo: IBDT, 2017.

elétrica como um dos aspectos elementares para o desenvolvimento de uma sociedade, tendo traçado três objetivos internacionais para que a energia elétrica se torne universal até o ano de 2030⁹⁴.

Por fim, cita-se ainda o Decreto n. 7.520/2011, que instituiu o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - Luz para Todos, com o intuito de propiciar o atendimento em energia elétrica para a parcela da população do meio rural que não possuía acesso ao referido serviço público. O decreto foi revogado pelo Decreto n. 11.628/2023, que, ao dispor sobre o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - Luz para Todos, determinou em seu artigo 1º que a finalidade é o fornecimento de atendimento com energia elétrica à população do meio rural e também à população residente em regiões remotas da Amazônia Legal que não possuem acesso ao serviço público de distribuição de energia elétrica.

Além do reconhecimento supracitado da importância e da essencialidade da energia elétrica, pode-se identificar com facilidade o caráter indispensável que a eletricidade possui para a vida humana, quando esta é destinada individualmente bem como quando destinada à coletividade⁹⁵.

Como já se viu, o princípio da seletividade, utilizando como critério a essencialidade, está vinculado ao princípio da dignidade humana; a energia elétrica, posto que é imprescindível na vida atual do ser humano, e não configura um luxo a quem possui, apresenta-se como garantidora da referida dignidade humana⁹⁶. Portanto, pode-se afirmar que a energia elétrica é um bem essencial.

Ademais, tem-se que a essencialidade se apresenta sob a perspectiva do indivíduo, considerando o mínimo existencial, e sob a perspectiva da coletividade, considerando as necessidades coletivas. Nessa última hipótese, verifica-se a não tributação ou

⁹⁴ Cf. ENERGY powers opportunity. **It transforms lives, economies, & our planet. Sustainable Energy for All.** 6 out. 2023. Disponível em: <https://www.un.org/millenniumgoals/pdf/SEFA.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2023.

⁹⁵ Cf. SAMPAIO, Nycole Salles. **Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica.** Revista Direito Tributário Atual v. 41. São Paulo: IBDT, 2019.

⁹⁶ Cf. SAMPAIO, Nycole Salles. **Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica.** Revista Direito Tributário Atual v. 41. São Paulo: IBDT, 2019.

a tributação reduzida dos bens de consumo generalizado da população, como é o caso dos serviços de energia elétrica⁹⁷.

Com efeito, devemos nos atentar ao critério de escolha dos bens e serviços a serem classificados como essenciais, haja vista que a Constituição Federal não define quais bens são essenciais e quais são supérfluos para incidência tributária do ICMS. Todavia, não obstante a inexistência de demarcações claras e específicas para a aplicação da essencialidade, ela é responsável por limitar a discricionariedade legislativa quanto ao exercício da tarefa do legislador infraconstitucional de eleger as mercadorias e os serviços que serão tributados, bem como qual será a medida da tributação, levando sempre em consideração a essencialidade para a aplicação do princípio da seletividade nesse âmbito⁹⁸.

Tendo sido reconhecida a notória essencialidade da energia elétrica para a população, entende-se que a tributação do seu fornecimento pelos Estados, por meio do ICMS, não deveria apresentar uma alíquota majorada característica de bens supérfluos, bem como apresentar discrepância nas alíquotas incidentes conforme a destinação da energia elétrica ou a quantidade de seu consumo.

O Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral do tema em questão por intermédio do Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio. Destaca-se o parecer da Procuradoria Geral da República, que teve posicionamento favorável à tese de constitucionalidade da tributação majorada sobre o fornecimento de energia elétrica. Um dos pontos levantados foi o de que as alíquotas incidentes sobre os bens devem ser inversamente proporcionais à essencialidade, de modo que os bens essenciais sejam submetidos a alíquotas menores do que as destinadas aos bens tidos como supérfluos⁹⁹.

⁹⁷ Cf. DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Direito Tributário em Questão, v. 4. p. 243. Acesso em: 5 fev. 2023.

⁹⁸ Cf. DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Direito Tributário em Questão, v. 4. p. 244. Acesso em: 5 fev. 2023.

⁹⁹ Cf. Recurso Extraordinário n. 714139, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021.

A despeito da liberdade dos Estados para estabelecer faixas de tributação e as suas respectivas alíquotas, não se pode atribuir ao fornecimento de energia elétrica uma tributação superior à alíquota geral de ICMS, porquanto se estaria diante do caso de conferir um tratamento tributário de bens supérfluos para um bem cuja essencialidade é reconhecida.

Da mesma forma, como já citado, não se deve verificar alguma discrepância nas alíquotas incidentes conforme a destinação da energia elétrica ou a quantidade de seu consumo. O sistema de alíquotas progressivas em razão da quantidade do consumo de energia elétrica adotado pelos Estados, em que há o estabelecimento de uma alíquota reduzida para o consumo até determinado limite de energia elétrica e a alíquota majorada para os contribuintes que extrapolam tal referencial, não leva em consideração o critério da essencialidade. Nesse cenário, verifica-se a substituição da aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade da mercadoria pela progressividade com base na aparente capacidade contributiva do contribuinte¹⁰⁰.

No entanto, a adoção da progressividade de alíquotas na tributação indireta sobre o consumo significa permitir que haja diferentes tributações a um mesmo bem, deixando a seletividade exercer um papel subsidiário nesse caso. No que tange à tributação indireta sobre o consumo, já se viu que não é possível determinar a capacidade contributiva individual dos consumidores, de modo que a figura do contribuinte não deve ser o critério utilizado para a referida tributação, mas sim a essencialidade da mercadoria ou do serviço.

Destarte, a essencialidade, critério utilizado pela seletividade, é relacionada ao produto e sua finalidade. A energia elétrica tem a sua essencialidade reconhecida e corresponde a um produto de ampla utilização pela população, inclusive pelas classes economicamente menos favorecidas, de modo que a adoção de alíquotas elevadas sobre o seu consumo não se justifica do ponto de vista da seletividade¹⁰¹.

Diante da discussão travada, a tese fixada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, em relação ao Tema n. 745, é no sentido de que, tendo sido

¹⁰⁰ Cf. GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito.** Revista Direito Tributário Atual v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. p.18.

¹⁰¹ Cf. NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica.** Revista Direito Tributário Atual v. 39. IBDT, 2018. Acesso em: 8 fev. 2023.

adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade na tributação do ICMS, o estabelecimento de alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral não estão em concordância com o disposto na Constituição Federal, considerando a essencialidade dos bens e serviços¹⁰².

2.2.2.2. Essencialidade e o caso dos combustíveis

Outro exemplo a ser citado da aplicabilidade do princípio da seletividade, em função da essencialidade, na tributação sobre o consumo, é o caso dos combustíveis.

A Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022, gerada pelo Projeto de Lei Complementar n. 18 de 2022, alterou o Código Tributário Nacional para considerar os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo como bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos, para fins da incidência do ICMS, conforme dispõe o seu artigo 1º. Foi estabelecida, no mesmo dispositivo, a vedação para a fixação de alíquotas sobre as operações supracitadas em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

Tem-se, portanto, que o entendimento fixado no Tema n. 745 pelo STF, no que diz respeito à aplicação do princípio da seletividade nas alíquotas do ICMS incidentes sobre os serviços de energia elétrica e os de telecomunicações, também foi adotado para as operações de serviços dos combustíveis. A Lei Complementar nº 194/2022, ao estabelecer a aplicação do critério da essencialidade aos serviços de combustíveis, determinou que estes também devem ser considerados como serviços de primeira necessidade.

¹⁰² Cf. Recurso Extraordinário n. 714139, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021.

2.2.2.3. Essencialidade e o caso dos agrotóxicos

Ainda como forma de exemplificação da aplicabilidade do princípio da seletividade, em função da essencialidade, na tributação sobre o consumo, pode-se citar também o caso dos agrotóxicos.

Não obstante o julgamento esteja em andamento, a questão debatida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.553 pode ser analisada pelo viés do tema ora examinado neste trabalho. A referida Ação, que discute a constitucionalidade da concessão de benefícios fiscais de ICMS e da isenção do IPI sobre agrotóxicos, foi ajuizada pelo Partido Socialismo e Liberdade contra as cláusulas 1^a e 3^a do Convênio Confaz n. 100/1997, que preveem redução de 60% da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de agrotóxicos especificados, bem como de alguns itens da TIPI, aprovada pelo Decreto n. 7.660, de 23 de dezembro de 2011, que concedeu isenção total do IPI a determinadas substâncias relacionadas a agrotóxicos. As alegações são de ofensa à seletividade tributária, à proteção do meio ambiente e da saúde humana.

O julgamento teve início no ano de 2020, tendo o Ministro Relator Edson Fachin divulgado o seu voto pela procedência da ADI n. 5.553. Em sua fundamentação, no tocante ao princípio da seletividade, é reforçada, inicialmente, a ideia de que tanto o IPI quanto o ICMS podem ser seletivos em função do critério da essencialidade. O Ministro Edson Fachin analisa o caso à luz do ponto de vista individual dos contribuintes, argumentando que a capacidade contributiva que deve ser verificada é a do destinatário final dos bens e serviços, e não a do agente econômico que vende o bem ou presta o serviço.

Nesse sentido, o que se defende é a ideia de que, para alcançar a justiça fiscal por meio da não incidência dos impostos sobre parcela de riqueza que corresponda ao mínimo existencial dos indivíduos, deve-se observar a redução da base de cálculo ou da alíquota dos tributos incidentes sobre mercadorias consideradas indispensáveis e essenciais ao consumo humano, como os alimentos.

Nesse ponto da discussão, é inserido o argumento de que a redução da base de cálculo de ICMS e a isenção de IPI sobre agrotóxicos têm como objetivo reduzir o custo de produção dos alimentos vendidos aos consumidores, o que corresponderia à observância da

justiça fiscal e do critério de essencialidade desses itens. Citando o entendimento do professor Luís Eduardo Schoueri, o Ministro Edson Fachin utiliza os conceitos de demanda elástica e inelástica para verificar o impacto da variação de preço de determinado item no comportamento dos consumidores.

Em suma, entendeu-se que os agrotóxicos estão inseridos na lógica da demanda inelástica, de forma que a mesma quantidade de produto deverá ser adquirida independentemente da redução da base de cálculo de imposto ou de preço, haja vista que a aplicação dos agrotóxicos segue análise técnica para determinar a quantidade recomendada, de acordo com receituário agronômico. Ademais, tem-se o fato de que o consumo de agrotóxicos no país é concentrado em quatro *commodities* – soja, cana, milho e algodão –, sendo o preço determinado pelo mercado mundial.

Por conseguinte, a mitigação da incidência tributária do ICMS e do IPI sobre os agrotóxicos não implicaria redução automática do preço dos alimentos para o consumidor final. Assim, no que tange à perspectiva da seletividade tributária, concluiu-se que os incentivos fiscais de ICMS e de IPI destinados aos agrotóxicos não estão em consonância com o critério da essencialidade.

Destarte, o Ministro Relator Edson Fachin votou pela procedência da ADI n. 5.553, com a declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, inciso I e II, e terceira, do Convênio n. 100/1997, e da fixação da alíquota zero aos agrotóxicos indicados na TIPI, anexa ao Decreto n. 8.950, de 29 de dezembro de 2016.

2.2.2.4. Conclusão e interpretação dos casos à luz da essencialidade

Por todo o exposto, é possível observar o reconhecimento da importância do princípio da seletividade na tributação sobre o consumo. Dentre as características apontadas que justificam o caráter essencial da energia elétrica, tem-se a inadiabilidade deste serviço para a comunidade, a indispensabilidade da eletricidade para a vida humana e a sua imprescindibilidade para a garantia do princípio da dignidade humana, levando em consideração a perspectiva do indivíduo, relacionada ao mínimo existencial, e a perspectiva da coletividade, relacionada às necessidades coletivas.

Tal análise levou à conclusão de que a energia elétrica corresponde a um produto essencial e amplamente utilizado pela população, inclusive pela parcela economicamente menos favorecida, de modo que o seu consumo generalizado demonstra, do ponto de vista da seletividade, o problema de se verificar um tratamento tributário de bens supérfluos aplicado a este produto.

Da mesma forma, no que diz respeito aos combustíveis, a justificativa dada pelo Projeto de Lei Complementar n. 18/2022 foi no sentido de que o princípio da seletividade, em função da essencialidade, tem como finalidade facilitar o acesso e o consumo, para toda a população, aos bens e serviços que são indispensáveis para uma vida digna e para o desenvolvimento das atividades econômicas. Ademais, ressaltou-se que o referido princípio serve como um instrumento para a observância do princípio da capacidade contributiva no âmbito da tributação sobre o consumo, relacionando-se, portanto, com a igualdade em matéria tributária.

Destarte, a adoção de tributação mais favorecida sobre serviços relacionados à energia elétrica e aos combustíveis, em razão da sua essencialidade, é medida justificada pela seletividade, que, por sua vez, tem o papel de contrapor a regressividade existente na tributação sobre a renda consumida.

No tocante ao caso dos agrotóxicos, pode-se extrair dos argumentos apresentados na fundamentação do voto do Ministro Relator Edson Fachin, no julgamento da ADI n. 5.553, uma crítica similar à elaborada no estudo feito por Rita de La Feria e Michael Walpole sobre impostos sobre o consumo¹⁰³, no qual os autores concluíram que a aplicação de uma alíquota zero não necessariamente gera efeitos distributivos ou a diminuição de preços aos consumidores (vide tópico 1.1.2.).

O que se coloca em discussão no voto é se a redução do custo de produção agrícola efetivamente alcança o consumidor final, haja vista que os agrotóxicos se inserem na lógica da demanda inelástica e, portanto, serão adquiridos na mesma quantidade independentemente da redução da base de cálculo de imposto ou de preço. De acordo com o

¹⁰³ Cf. DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. **The impact of public perceptions on general consumption taxes**. British Tax Review n. 5, 2020. p. 643-646.

entendimento ora examinado, para que houvesse observância ao critério da essencialidade, bastaria que houvesse a incidência do benefício sobre o produto final, alcançando o efetivo destinatário, isto é, o consumidor do alimento.

No âmbito da análise sobre as características que configuram a essencialidade de um bem, foi apontado também o seu caráter indispensável para assegurar um padrão mínimo de dignidade na vida humana, estando inserido no que se considera o mínimo existencial dos indivíduos. Ainda, reforçou-se a ideia de que o bem essencial é aquele que se aproxima da concretização dos objetivos e valores constitucionais, de modo que há o direcionamento do olhar para as necessidades coletivas.

Após análise e interpretação dos casos supramencionados à luz da essencialidade, comprehende-se que, tendo sido reconhecido o caráter essencial inerente à natureza de determinado produto, devido ao seu caráter indispensável e a sua ampla utilização pela população, como ocorreu com a energia elétrica e os combustíveis, e conforme argumentação na discussão acerca dos agrotóxicos, faz-se necessária a adoção de alíquotas reduzidas sobre o seu consumo, com observância ao princípio da seletividade previsto para a tributação do IPI e do ICMS.

3. PANORAMA DAS PROPOSTAS EXISTENTES PARA ENFRENTAMENTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE ABSORVENTES NO BRASIL

3.1. Análise dos projetos de lei e leis promulgadas sobre a matéria

Neste tópico, serão analisados alguns dos projetos de lei e das leis promulgadas que tratam sobre a pobreza menstrual e a tributação sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual no Brasil, contendo iniciativas de reconhecimento dos absorventes como itens de necessidade básica para a saúde e higiene feminina, de conscientização acerca do tema ou de distribuição gratuita dos referidos produtos.

3.1.1. Projetos de lei em âmbito federal

Como já se viu anteriormente, os absorventes e tampões higiênicos estão sujeitos à alíquota de 0% (zero por cento) do IPI, conforme previsto na TIPI aprovada pelo Decreto n. 11.158/2022. Tendo em vista que essa alíquota zero poderia ser alterada por meio de outro decreto do Poder Executivo, o Projeto de Lei n. 3.085/2019, de autoria do deputado André Fufuca, estabelece a isenção do IPI incidente sobre os produtos supracitados, sob a justificativa de que eles não configuram itens supérfluos, devendo ser observada a sua essencialidade. Logo, a proposta se fundamenta na aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto consumido.

Ademais, consta também da justificativa o dever de observância aos princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana, previstos constitucionalmente, com o objetivo de se reduzir a desigualdade decorrente de cargas tributárias que são arcadas somente por mulheres, relativas ao consumo de absorventes higiênicos. Tem-se, portanto, que o Projeto de Lei n. 3.085/2019 pretende garantir maior segurança jurídica ao tratamento dispensado aos absorventes e tampões higiênicos no âmbito do IPI.

Nesta linha, também foi apresentado o Projeto de Lei n. 5.334/2020, que propõe a aplicação de alíquota de 0% (zero por cento) do PIS e da Cofins incidentes na

importação e na venda no mercado interno de produtos de higiene pessoal, que incluem absorventes. Em 2021, o referido projeto foi apensado ao Projeto de Lei nº 3.085/2019, tratado acima, de modo que a tramitação das proposições ocorrerá de forma conjunta.

Há outras duas propostas que tratam da aplicação de alíquota zero do PIS e da Cofins para os produtos menstruais, apresentadas nos Projetos de Lei n. 217/2021 e nº 128/2021. O último, além da redução da alíquota do PIS e da Cofins incidentes sobre os absorventes e tampões higiênicos, também institui o fornecimento gratuito obrigatório desses produtos a pessoas de famílias inscritas no Cadastro Único para programas sociais do governo. O Projeto de Lei n. 217/2021 foi apensado ao Projeto de Lei n. 128/2021, e este, por sua vez, foi apensado ao Projeto de Lei n. 5.334/2020 supramencionado.

No que tange às justificativas das propostas, os fundamentos levantados correspondem à observância ao princípio da isonomia e ao princípio da dignidade da pessoa humana, bem como ao reconhecimento dos produtos de higiene menstrual como bens essenciais para a população.

Depreende-se da análise das justificativas das propostas supramencionadas que os fundamentos utilizados estão em consonância com o que foi visto anteriormente acerca da aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, inclusive com os argumentos levantados no julgamento dos casos de energia elétrica e combustíveis para configuração do caráter essencial desses itens (vide tópico 2.2.2.).

Com efeito, partindo das características apontadas nos casos examinados anteriormente, tem-se que os absorventes higiênicos devem ter a sua essencialidade reconhecida, porquanto estão inseridos no que se considera o mínimo existencial das pessoas que menstruam, sendo, portanto, produtos indispensáveis destinados a uma necessidade inadiável dessa parcela da população, bem como são imprescindíveis para a garantia de sua dignidade.

Ressalta-se que há também a tramitação de projetos de lei de combate à pobreza menstrual cuja finalidade é o enfrentamento da estigmatização que permeia o tema tratado neste trabalho. Laura Rossouw e Hana Ross, em seu artigo sobre desigualdades socioeconômicas verificadas no âmbito da gestão da higiene menstrual, identificaram o estigma

como sendo um dos principais obstáculos para que seja possibilitado o diálogo e, consequentemente, a pesquisa e o desenvolvimento sobre o tema¹⁰⁴.

Nesse sentido, tem-se o Projeto de Lei n. 1.702/2021, de autoria do deputado José Guimarães, que institui a Política de Conscientização acerca da Menstruação e de Universalização do Acesso a Absorventes Higiênicos no âmbito do Sistema Único de Saúde (Menstruação sem Tabu).

O escopo do projeto é amplo e contém diversas disposições como o incentivo à realização de pesquisas e debates para superar o estigma associado à menstruação, a expansão do acesso ao abastecimento de água e ao esgotamento sanitário, o incentivo à produção de absorventes higiênicos e outros produtos menstruais sustentáveis. Além desses objetivos, a proposta também prevê a distribuição gratuita de absorventes e a aplicação de alíquota zero do PIS e da Cofins incidentes sobre esses produtos.

A justificação da proposta aponta para a pobreza menstrual como um problema de Saúde Pública, de modo que a falta de acesso a meios adequados de contenção da menstruação pode provocar o risco de infecções, bem como pode ser a causadora de transtornos no âmbito da saúde mental, como ansiedade e depressão. Ademais, a proposta aponta para a redução das desigualdades de gênero por meio do combate ao impacto desproporcional sofrido pelas pessoas que menstruam no que concerne à tributação sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual.

Nesse último ponto, a fundamentação da proposta diz respeito ao tratamento tributário desigual dispensado às pessoas que menstruam, grupo constituído majoritariamente por mulheres, que são as consumidoras dos absorventes íntimos. Como foi visto no tópico 2.2.1. deste trabalho, não há efetividade da aplicação do princípio da igualdade na situação exposta, vez que o tratamento diferenciado decorre exclusivamente das características do consumidor final, configurando uma desigualdade entre homens e mulheres no âmbito tributário.

¹⁰⁴ ROSSOUW, Laura; ROSS, Hana. **Understanding period poverty: socio-economic inequalities in menstrual hygiene management in eight low-and middle-income countries**. International Journal of Environmental Research and Public Health n. 18, 2021, p. 11. Disponível em: <https://www.mdpi.com/1660-4601/18/5/2571/pdf>. Acesso em 4 mai. 2023.

É necessário ressaltar que, no que tange especificamente à distribuição gratuita de absorventes higiênicos, há um número significativo de projetos de lei em tramitação na Câmara dos Deputados. Esse assunto será abordado mais detalhadamente na parte final deste capítulo.

3.1.2. Projetos de lei em âmbito estadual

No Estado de São Paulo, tem-se a tramitação do Projeto de Lei n. 1.177/2019, que propõe a instituição da Política Pública “Menstruação Sem Tabu” de Conscientização sobre a Menstruação e a Universalização do Acesso a Absorventes Higiênicos.

Tendo como objetivos a redução da desigualdade social, a minimização da evasão escolar feminina, o evitamento do uso de meios e itens inadequados para contenção da menstruação e o combate à ausência de informações e de diálogos sobre o assunto, a proposta contém diversas medidas para a conscientização acerca da menstruação, como por exemplo, o incentivo a palestras e cursos nas escolas para abordar a menstruação como um processo natural do corpo feminino.

Além disso, estão incluídos nas medidas propostas o fomento aos pequenos fabricantes para produção de absorventes higiênicos de baixo custo, a distribuição gratuita de absorventes, e a concessão de incentivos fiscais para a redução do preço dos absorventes higiênicos ao consumidor final nos estabelecimentos comerciais.

No âmbito do referido projeto, o fornecimento gratuito de absorventes é destinado às alunas das escolas públicas, às adolescentes em regime de semiliberdade ou internação em estabelecimentos educacionais pela prática de atos infracionais, às detentas recolhidas nas unidades prisionais femininas, às pessoas acolhidas em abrigos em situação de vulnerabilidade, às pessoas em situação de rua e, por fim, à população que se encontra em situação familiar de extrema pobreza.

No que concerne à redução do preço dos produtos ao consumidor final, a proposta somente se refere à isenção ou redução da alíquota de impostos incidentes sobre esses produtos, sem relatar com detalhes os incentivos fiscais a serem aplicados.

Ressalta-se que a redação da referida proposta traz expressamente o estabelecimento da qualificação do absorvente higiênico como um produto higiênico básico, de modo que se verifica a classificação e o reconhecimento dos produtos menstruais como bens essenciais. Assim, uma das medidas apresentadas é a inclusão dos absorventes higiênicos na cesta básica no Estado de São Paulo, caracterizados como componente obrigatório.

Destarte, o Projeto de Lei n. 1.177/2019 possui um escopo bastante amplo, com disposições sobre conscientização, fomento aos pequenos fabricantes, distribuição gratuita de absorventes e concessão de incentivos fiscais. O principal fundamento utilizado para corroborar a aplicabilidade das disposições é a verificação do caráter essencial dos produtos de higiene menstrual para a população que menstrua, de modo que se observa, novamente, a justificação pautada na aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto.

Por fim, vale ressaltar que se trata do regime de tramitação urgência, nos termos dos artigos 151, inciso I, e 152 da Resolução n. 17/1989, que aprova o Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

Em âmbito estadual, foram identificados outros projetos de lei com disposições semelhantes às que constam do projeto de lei supramencionado. Trata-se do Projeto de Lei n. 158/2020, no Estado do Rio Grande do Sul, do Projeto de Lei n. 818/2023, no Estado de Minas Gerais, e do Projeto de Lei n. 174/2020, do Estado do Mato Grosso do Sul. O último foi aprovado em dezembro de 2022, transformando-se na Lei n. 6.019/2022, no entanto, ela inclui somente as disposições concernentes às medidas de conscientização, por meio da inclusão do tema “Menstruação Sem Tabu” a ser desenvolvido como conteúdo transversal nas escolas da rede estadual do Estado de Mato Grosso do Sul.

Nessa conjuntura, verifica-se que os estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul possuem projetos de lei em tramitação nas respectivas assembleias legislativas para, dentre outras disposições, reconhecer a essencialidade dos absorventes higiênicos e incluir esses itens nas suas cestas básicas.

Em se tratando especificamente do Rio Grande do Sul, como foi visto no capítulo anterior, não há a implementação de nenhuma medida concreta acerca da tributação

sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual no estado. Não obstante, além do Projeto de Lei n. 158/2020 supracitado, verifica-se ainda a existência de outro projeto de lei que trata sobre a pobreza menstrual no estado, o Projeto de Lei n. 96/2021, que propõe o fornecimento de absorventes higiênicos para população carcerária.

3.1.3. Leis promulgadas no âmbito federal e estadual

No tocante à distribuição gratuita de absorventes, o Projeto de Lei n. 4.968/2019, de autoria da então deputada Marília Arraes, instituía o programa de fornecimento de absorventes higiênicos nas escolas públicas de todo o país, a exemplo da medida adotada na cidade do Rio de Janeiro, por meio da Lei n. 6.603/2019, que dispôs sobre o fornecimento de absorventes higiênicos nas escolas públicas do município.

A proposta então foi transformada na Lei n. 14.214/2021, que instituiu o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual e alterou a Lei n. 11.346/2006 para determinar que as cestas básicas entregues no âmbito do Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional (Sisan) deverão conter o absorvente higiênico feminino como item essencial.

No mesmo ano, a referida lei sofreu voto do Presidente da República, com a exclusão de alguns de seus principais pontos, como a distribuição gratuita de absorventes destinada às estudantes de baixa renda matriculadas em escolas da rede pública de ensino, às mulheres em situação de rua ou em situação de vulnerabilidade social extrema, às mulheres apreendidas e presidiárias, recolhidas em unidades do sistema penal, e às mulheres internadas em unidades para cumprimento de medida socioeducativa.

Dentre as justificativas do voto, foi apontada a falta de indicação de fonte de custeio ou medida compensatória, com violação de dispositivos da Lei Complementar n. 101/2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal. No entanto, o voto presidencial foi rejeitado pelo Congresso Nacional em 2022, com a promulgação das partes anteriormente vetadas.

Destarte, verifica-se que a Lei n. 14.214/2021 tem como objetivo tanto a oferta gratuita de absorventes higiênicos à população necessitada, como o reconhecimento da essencialidade desses produtos e a sua inclusão nas cestas básicas entregues no âmbito do Sisan. A referida lei é regulamentada pelo Decreto n. 11.432, publicado em 8 de março de 2023. Além disso, foi publicada a Portaria Interministerial n. 729, em 13 de junho de 2023, para dispor sobre a implementação do Programa de Proteção e Promoção da Saúde e Dignidade Menstrual, fixando os critérios e os procedimentos para estabelecer o quantitativo de absorventes higiênicos e as ações de comunicação e publicidade referentes à dignidade menstrual, conforme determinou o Decreto n. 11.432/2023.

Ainda no tocante às leis promulgadas com a finalidade de se combater a pobreza menstrual no Brasil, verifica-se que diversos Estados¹⁰⁵ também possuem iniciativas de reconhecimento dos absorventes como itens de necessidade básica para a saúde e higiene feminina, de conscientização acerca do tema ou de distribuição gratuita desses produtos.

Ademais, no Distrito Federal também houve a promulgação das Leis n. 6.779/2021 e Lei n. 7.051/2022. No Espírito Santo, o Decreto n. 4.991-R/2021 instituiu o Programa de Fornecimento de Absorventes Higiênicos, criado como forma de execução do Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual de que trata a Lei Federal n. 14.214/2021. O Estado do Maranhão, por sua vez, incluiu o absorvente higiênico feminino na lista da cesta básica, por meio da Lei n. 11.527/2021.

Nessa conjuntura, pode-se observar que a pauta relacionada aos itens de higiene menstrual e à falta de acesso de uma parcela significativa da população que menstrua a condições mínimas de higiene obteve avanço no país nos últimos anos. As propostas e leis promulgadas supramencionadas decorrem da classificação dos absorventes íntimos e de outros produtos de higiene menstrual como essenciais, e não supérfluos, sendo necessário assegurar o

¹⁰⁵ Trata-se do Estado do Acre, com a Lei nº 3.795/2021, de Alagoas, com a Lei nº 8.478/2021, do Amapá, Lei nº 2.742/2022, do Amazonas, com a Lei nº 5.550/2021, da Bahia, com a Lei nº 14.365/2021, do Ceará, com a Lei nº 17.574/2021, de Goiás, com a Lei nº 21.163/2021, do Mato Grosso, com a Lei nº 11.615/2021, de Minas Gerais, com a Lei nº 23.904/2021, do Pará, com a Lei nº 9.342/2021, da Paraíba, com a Lei nº 12.048/2021, que é regulada pelo Decreto nº 42.093/2021, do Paraná, com a Lei nº 20.717/2021, de Pernambuco, com a Lei nº 17.373/2021, do Piauí, com a Lei nº 7.646/2021, do Rio de Janeiro, com a Lei nº 9.404/2021, do Rio Grande do Norte, com a Lei nº 10.947/2021, de Roraima, com a Lei nº 1.506/2021, de Santa Catarina, com a Lei nº 13.808/2021, regulada pelo Decreto nº 1.851/2022, de São Paulo, com a Lei nº 17.525/2022 e com o Decreto nº 65.797/2021, de Sergipe, com a Lei nº 8.888/2021, e do Tocantins, com a Lei nº 3.893/2022

acesso aos referidos itens para que se verifique a concretização do princípio maior da igualdade no âmbito da tributação indireta, por meio da aplicação do princípio da seletividade, utilizando como critério a essencialidade dos bens e serviços.

3.2. Distribuição gratuita ou redução da tributação?

Conforme foi analisado anteriormente, há um número significativo de projetos de lei em tramitação na Câmara dos Deputados cujas propostas tratam da distribuição gratuita de absorventes higiênicos, com algumas especificidades.

Nesse sentido, tem-se os Projetos de Lei n. 128/2021 e n. 1.702/2021, que já foram tratados neste capítulo, e que propõem o fornecimento gratuito de absorventes higiênicos para as pessoas de famílias inscritas no Cadastro Único e no âmbito do Sistema Único de Saúde, respectivamente.

Tem-se, ainda, o Projeto de Lei n. 4.968/2019, que foi transformado na Lei nº 14.214/2021, tratada no tópico anterior deste trabalho. Dentre as disposições da referida lei, está a distribuição gratuita de absorventes às pessoas beneficiárias do Programa de Proteção e Promoção da Saúde e Dignidade Menstrual.

Por fim, a título de exemplo, é possível citar o Projeto de Lei n. 2.991/2021, que propõe a distribuição de absorventes higiênicos em unidades da rede de atenção primária à saúde, e o Projeto de Lei n. 3.480/2021, que propõe o fornecimento gratuito e obrigatório do “kit absorvente” na rede pública de saúde e nas escolas públicas. Ambos os projetos se encontram apensados ao Projeto de Lei n. 1.702/2021.

Com efeito, o princípio da seletividade, previsto nos artigos 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, em relação ao IPI e ao ICMS, respectivamente, atua em função da essencialidade. Assim, foi visto que, tendo sido reconhecido o caráter essencial inerente à natureza de determinado produto, faz-se necessária a adoção de alíquotas reduzidas sobre o seu consumo, com observância ao princípio da seletividade previsto para os impostos supracitados.

Considerando a ideia de que os produtos essenciais são aqueles consumidos até por aquelas pessoas que se encontram no seu mínimo existencial, porquanto são indispensáveis à vida, é correta a qualificação dos absorventes higiênicos como itens de higiene básica, consumidos e utilizados por toda a população que menstrua.

Dessa forma, os produtos menstruais devem ser reconhecidos como bens essenciais, e não como itens supérfluos, pois devem ser acessíveis a toda a população que depende do seu uso, e não somente às pessoas que possuem maior riqueza. Idealmente, portanto, o consumo de absorventes higiênicos não deveria estar sujeito à tributação.

Ressalta-se, ainda, que se trata de carga tributária suportada, majoritariamente, por mulheres, em decorrência de sua condição biológica. Nesse sentido, o viés de gênero dos tributos incidentes sobre o consumo dos produtos menstruais se manifesta de forma implícita, acarretando uma restrição financeira para as mulheres que não é imposta da mesma maneira aos homens¹⁰⁶.

Nesse contexto, é possível observar que a desigualdade de gênero existente pode ser perpetuada pela tributação dos produtos de higiene menstrual, já que os impostos são pagos majoritariamente por mulheres.

Dessa maneira, a aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade dos absorventes, nesse caso, é também um instrumento de combate à desigualdade de gênero verificada na tributação sobre o consumo desses itens.

Embora o princípio da seletividade, tendo como critério a essencialidade dos bens, atue em contraposição à regressividade existente na tributação sobre a renda consumida no Brasil, a desigualdade social ainda permanece, de modo que, mesmo havendo a abolição da tributação sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual no país, uma parcela da população ainda não terá acesso a esses produtos.

¹⁰⁶ Cf. ROSSOUW, Laura; ROSS, Hana. **Understanding period poverty: socio-economic inequalities in menstrual hygiene management in eight low-and middle-income countries**. International Journal of Environmental Research and Public Health n. 18, 2021, p. 10. Disponível em: <https://www.mdpi.com/1660-4601/18/5/2571/pdf>. Acesso em: 16 mai. 2023.

Nesse cenário, é possível verificar a importância e a necessidade das propostas de implementação de medidas relativas ao fornecimento gratuito de absorventes e outros produtos semelhantes à parcela da população que não consegue arcar com os custos da compra desses itens, como forma de combate à desigualdade social existente no país.

Cumpre identificar, portanto, que há duas questões distintas: a questão da desigualdade de gênero e a questão da desigualdade social. O tratamento tributário concernente à pobreza menstrual e à tributação elevada sobre o consumo de produtos menstruais tem impacto em ambas as espécies de desigualdade.

Em primeiro lugar, a tributação elevada sobre o consumo de produtos indispensáveis à subsistência do ser humano como itens não essenciais amplia a desigualdade social ao acarretar um aumento no preço de determinado bem que se enquadra no conceito de mínimo existencial, tornando o produto ainda mais oneroso à parcela da população que não possui recursos financeiros suficientes para adquiri-lo sem o comprometimento da sua renda. Nesse caso, o princípio da seletividade, que tem como papel contrapor a regressividade da tributação sobre o consumo, não está sendo aplicado e, por conseguinte, o que se verifica é o aumento da desigualdade social.

Por outro lado, a tributação sobre o consumo de produtos menstruais, que se enquadram na hipótese de bens essenciais à vida humana, além de ter impacto na questão da desigualdade social, ainda fomenta a desigualdade de gênero existente no país, à medida que impõe uma carga tributária destinada somente às mulheres, ferindo o princípio da igualdade e configurando um tratamento tributário desigual.

No que tange ao impacto da abolição dos impostos sobre o consumo dos produtos menstruais, é importante pontuar que a redução das alíquotas dos impostos incidentes sobre o consumo de absorventes higiênicos não implica necessariamente a diminuição dos preços desses produtos. Tendo como exemplo a experiência dos países africanos, tem-se que não foi verificado um impacto claro da abolição do IVA nos preços comercializados dos produtos. Ademais, uma das críticas realizadas no âmbito da abolição do IVA sobre absorventes no Reino Unido era relativa ao repasse dessas receitas aos contribuintes, vez que

havia a possibilidade de parte ou toda a economia ser mantida com os fornecedores, sem o repasse da redução de impostos ao consumidor¹⁰⁷.

Embora não se possa ignorar os apontamentos feitos acima, cumpre ressaltar que somente a implementação da distribuição gratuita de absorventes não basta para enfrentar os problemas decorrentes da tributação elevada sobre o consumo dos produtos de higiene menstrual.

Com efeito, é possível concluir que a distribuição gratuita de absorventes higiênicos é uma medida necessária para se combater a desigualdade social existente no Brasil, fornecendo o acesso aos produtos menstruais, que constituem o mínimo existencial, para as pessoas que menstruam e que não podem adquirir esses produtos em razão do seu preço elevado.

No entanto, conforme foi visto anteriormente, o tratamento tributário oferecido aos absorventes higiênicos no país decorre da não observância aos princípios da igualdade e da seletividade, previstos constitucionalmente, tratando-se, portanto, de um tratamento tributário desigual, responsável por ampliar a desigualdade de gênero no país.

¹⁰⁷ Cf. SELF, Heather. **Self's assessment: the tampon tax – does it matter?** TAX JOURNAL, 12 jan. 2021. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/self-s-assessment-the-tampon-tax-does-it-matter>. Acesso em: 10 jun. 2023.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O viés de gênero presente nos tributos incidentes sobre o consumo dos produtos menstruais se manifesta de forma implícita, acarretando uma restrição financeira para as mulheres em razão da sua condição biológica. Apesar de se tratar de uma questão de concretização dos direitos humanos, percebe-se que o assunto ainda não possui um volume de debates satisfatório para que haja o enfrentamento do problema. Como restou demonstrado, um dos principais motivos para a falta de atenção a todo esse contexto é a estigmatização do tema, que ocorre pela falta de normalização do processo biológico da menstruação.

Dentre os aspectos que permeiam o *Tampon Tax*, como ficou denominada a incidência da elevada carga tributária sobre o consumo de produtos de higiene menstrual, tem-se a questão da pobreza menstrual, caracterizada pela falta de acesso a recursos necessários à saúde básica e à higiene da mulher para o cuidado com a menstruação.

A pobreza menstrual abrange tanto a ausência do acesso aos materiais necessários para coletar ou absorver o sangue menstrual, quanto a falta de acesso à infraestrutura adequada para a gestão da higiene menstrual. O problema ainda é intensificado pelas dificuldades conferidas pelo ambiente social, como tabus, mitos e estigmas, e pela falta de conhecimento e educação acerca do tema.

Sendo a pobreza menstrual um problema que está presente em todo o mundo, a pesquisa realizada por meio do estudo comparado contou com a inclusão de países desenvolvidos e subdesenvolvidos. As medidas adotadas nos países desenvolvidos escolhidos são diferentes.

Na Nova Zelândia, optou-se pela manutenção da incidência do GST, o imposto que incide sobre o consumo de bens e serviços no país. Dessa forma, os absorventes higiênicos estão sujeitos à tributação pela alíquota geral de 15%. Não obstante, para o combate à pobreza menstrual verificada no país, adotou-se a distribuição gratuita de produtos menstruais.

No Reino Unido por sua vez, o IVA incidente sobre produtos menstruais foi abolido em 2021, com a saída do país da União Europeia. No entanto, houve críticas quanto à

medida adotada, que abordaram, principalmente, a incerteza quanto ao repasse da economia aos consumidores e o término do financiamento de organizações de apoio a mulheres em situação de vulnerabilidade pelo *Tampon Tax Fund*. Ademais, foi pontuado que uma solução melhor para o problema da pobreza menstrual no país seria a aplicação da alíquota padrão do IVA aos produtos sanitários femininos e o fornecimento de produtos sanitários gratuitos em escolas públicas, o que seria uma situação semelhante à verificada na Nova Zelândia. Há de se ressaltar que não há seletividade ou essencialidade como norteadores da tributação sobre o consumo nesses países, de forma que, predomina o entendimento de que a igualdade é atingida pelo tratamento equitativo dos contribuintes com alíquotas padrões do IVA/GST e, a pobreza menstrual, per se, é combatida pela distribuição gratuita dos produtos menstruais.

No que tange aos países africanos estudados, verificou-se a similaridade dos tratamentos adotados para o enfrentamento da pobreza menstrual, qual seja a extinção do *Tampon Tax* combinada com a distribuição gratuita de absorventes higiênicos. No entanto, apesar de os países africanos, que apresentam números expressivos no que concerne à pobreza menstrual, terem adotado duas medidas em conjunto para combater o problema, as pesquisas realizadas nesses países apontam que não houve uma queda significativa no preço dos produtos menstruais. Uma possível justificativa para isso é a hipótese apresentada pelas críticas ao Reino Unido, em que, ao invés do repasse aos consumidores, o que se verifica é a manutenção da economia com os fornecedores.

Em comparação com os casos supramencionados, é possível observar que o cenário brasileiro conta com o pior tratamento tributário dispensado aos absorventes higiênicos, porquanto o consumo dos absorventes não apenas é tributado, como as alíquotas incidentes no país são elevadas. Contudo, é possível observar a adoção de medidas concretas no âmbito federal e no âmbito estadual. No primeiro, destaca-se a aplicação de alíquota zero do IPI em razão da essencialidade desses itens e a oferta gratuita à população necessitada por meio da Lei nº 14.214/2021. No segundo, além da promulgação de leis para a distribuição gratuita dos absorventes, também se verifica em alguns Estados a aplicação de alíquota zero do ICMS incidente sobre os referidos produtos.

Não obstante a importância da distribuição gratuita dos absorventes higiênicos às pessoas que sofrem com a pobreza menstrual, principalmente considerando que a redução das alíquotas não implica necessariamente a queda do preço dos produtos no

mercado, essa medida não basta para enfrentamento do problema decorrente do *Tampon Tax*. Uma medida interessante que poderia ser adotada no Brasil é o Mutirão do Preço Justo já praticado pelo Ministério da Justiça para fins de acompanhamento de preços de combustíveis¹⁰⁸, com a finalidade de verificar se os postos de abastecimento estão efetivamente repassando as variações de preço ao consumidor final, bem como se estão cumprindo as normas e regulamentações vigentes. Nesse sentido, poder-se-ia vislumbrar o alcance da redução das alíquotas incidentes sobre o produto ao destinatário final.

Por todo o exposto neste trabalho, foi possível identificar a questão da desigualdade de gênero decorrente da atribuição de um tratamento tributário desproporcionalmente oneroso quando da aquisição do produto que é essencial para as pessoas que menstruam, grupo constituído majoritariamente por mulheres. Nesse sentido, não se observa a efetiva aplicação do princípio da igualdade, vez que o tratamento desigual dispensado às pessoas que menstruam não é justificado. Além disso, tendo sido reconhecido o caráter essencial dos absorventes higiênicos, por meio da indispensabilidade à vida dos consumidores finais e por estar abrangido no que se considera como mínimo existencial do indivíduo, necessário para assegurar a dignidade humana, o princípio da seletividade em função da essencialidade também deve ser observado nesse âmbito.

¹⁰⁸ Cf. SENACON anuncia Mutirão do Preço Justo e comitê permanente do mercado de combustíveis. 19 maio 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/assuntos/noticias/senacon-anuncia-mutirao-do-preco-justo-e-comite-permanente-do-mercado-de-combustiveis>. Acesso em: 13 jun. 2023.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. **The Method and Culture of Comparative Law: Essays in Honour of Mark Van Hoecke**. Hart Publishing, 2014. Acesso em: 20 jan. 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BBC News. **ACTIVISTS cheer as 'sexist' tampon tax is scrapped**. 1 jan. 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-55502252>. Acesso em: 07 maio 2023.

BBC News. **TAMPON tax: How much have you spent?** 20 nov. 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/health-42013239>. Acesso em: 29 abr. 2023.

BBC News. **THE MYSTERIOUS world of zero-rates of VAT**. 28 out. 2015. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/magazine-34649495>. Acesso em: 6 maio 2023.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores**. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, n. 104, jul./ago. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. atual. e aum. Malheiros Editores, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CRAWFORD, Bridget J.; SPIVACK, Carla. **Human rights and the taxation of menstrual hygiene products in a unequal world**. In: ALSTON, Philip; REISCH, Nikki. *Tax, inequality and human rights*. Oxford: Oxford University Press, 2019, p. 449. Acesso em: 9 out. 2022.

Cysne, R. P. **Ajustes Fiscais: Experiências recentes de países selecionados: Nova Zelândia**. Editora FGV, Rio de Janeiro, 2008.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Direito Tributário em Questão, v. 4. Acesso em: 5 fev. 2023.

DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes**, British Tax Review, n. 5, 2020.

DE LA FERIA, Rita. **Why We Should All Worry About the Abolition of the Tampon Tax**. University of Oxford, 8 mar. 2021. Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/tampon-tax>. Acesso em: 22 maio 2023.

ENERGY powers opportunity. **It transforms lives, economies, & our planet. Sustainable Energy for All.** 6 out. 2023. Disponível em: <https://www.un.org/millenniumgoals/pdf/SEFA.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2023.

ENGLISH, Bill English. **Impact Lab GoodMeasure Report**. KidsCan, p. 15, jun. 2020. Disponível em: <http://www.communityresearch.org.nz/wp-content/uploads/formidable/8/KidsCan-GoodMeasure-Report.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2023.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 38a. ed. Saraiva, 2012.

Global Citizen. **20 Places Around the World Where Governments Provide Free Period Products**. 30 set. 2021. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/free-period-products-countries-cities-worldwide/>. Acesso em: 27 maio 2023.

Global Citizen. **HERE'S What's Next After South Africa Abolishes the Tampon Tax**. 25 out. 2018. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/sa-tax-sanitary/>. Acesso em: 25 maio 2023.

Global Citizen. **THE UK Has Officially Eliminated the 'Tampon Tax'**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://www.globalcitizen.org/en/content/uk-eliminates-tampon-tax-period-poverty/>. Acesso em: 17 maio 2023.

GOLDENBERG, Mírian. **#MeninaAjudaMenina**. Always, 2021. Disponível em: <https://www.alwaysbrasil.com.br/pt-br/meninaajudamenina>. Acesso em: 27 ago. 2022.

GOV.UK. **WOMEN'S sanitary products (VAT Notice 701/18)**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/vat-on-womens-sanitary-products-notice-70118>. Acesso em: 15 maio 2023.

GST (goods and services tax). Disponível em: <https://www.ird.govt.nz/gst?id=201711MegaMenu%3E>. Acesso em: 2 mar. 2023. Acesso em: 10 mar. 2023.

GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito.** Revista Direito Tributário Atual v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. Disponível em: <http://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Bruno-A.-Fran%C3%A7ois-Guimaraes.pdf>. Acesso em: 27 out. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro, 2000. Acesso em: 30 mar. 2023.

MARKET LINKS. **Removing the Tampon Tax in Ethiopia.** US Aid, 22 jun. 2021. Disponível em: <https://www.marketlinks.org/blogs/removing-tampon-tax-ethiopia>. Acesso em: 26 maio 2023.

MICHAELS, Ralf. **The functional method of comparative law.** In: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard. **THE OXFORD HANDBOOK OF COMPARATIVE LAW.** Oxford University Press, 2006. Acesso em: 26 jan. 2023.

MIYAKE, A. (2023). **Tampon Tax: uma Análise do Tratamento Tributário dos Produtos Menstruais no Brasil.** Revista Direito Tributário Atual, (53). Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2260/2106>. Acesso em: 29 abr. 2023.

NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica.** Revista Direito Tributário Atual v. 39. IBDT, 2018. Acesso em: 8 fev. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário:** completo. 6. ed. rev. atual. e aum. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

Plan International. **MENSTRUAL HEALTH DAY: GLOBAL PERIOD POVERTY AND STIGMA GETTING WORSE UNDER LOCKDOWN.** 28 maio 2020. Disponível em: <https://plan-uk.org/media-centre/menstrual-health-day-global-period-poverty-and-stigma-getting-worse-under-lockdown>. Acesso em: 20 maio 2023.

PSI. **EXPANDING Access to Menstrual Hygiene Products for Adolescent Girls and Young Women in Ethiopia.** out. 2018. Disponível em: <https://marketbookshelf.com/wp-content/uploads/2019/08/Expanding-Access-to-MHM-Products-in-Ethiopia-2018-1.pdf>. Acesso em: 23 maio 2023.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia da pesquisa em direito:** técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ROSS, Hana. **An economic assessment of menstrual hygiene product tax cuts.** 15 set. 2020. Disponível em: <https://gate-sopenresearch.org/documents/4-137/pdf/>. Acesso em: 27 maio 2023.

ROSSOUW, Laura; ROSS, Hana. **Understanding period poverty: socio-economic inequalities in menstrual hygiene management in eight low-and middle-income countries.** International Journal of Environmental Research and Public Health n. 18, 2021, p. 11. Disponível em: <https://www.mdpi.com/1660-4601/18/5/2571/pdf>. Acesso em 4 mai. 2023.

SAMPAIO, Nycole Salles. **Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica.** Revista Direito Tributário Atual v. 41. São Paulo: IBDT, 2019. Acesso em 13 dez. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCOTT, J. **Gender: A Useful category of Historical Analysis.** The American Historical Review. Vol. 91. n. 5, dez 1989. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/185058/mod_resource/content/2/G%C3%AAnero-Joan%20Scott.pdf. Acesso em 25 nov. 2022.

SENACON anuncia Mutirão do Preço Justo e comitê permanente do mercado de combustíveis. 19 maio 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/assuntos/noticias/senacon-anuncia-mutirao-do-preco-justo-e-comite-permanente-do-mercado-de-combustiveis>. Acesso em: 13 jun. 2023.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito Constitucional Brasileiro.** 1a. ed. Coleção Acadêmica, 2021.

STOTSKY, Janet G. **IMF Working Paper: Gender Budgeting: Fiscal Context and Current Outcomes.** International Monetary Fund, jul. 2016. Acesso em: 15 abr. 2023.

TAX JOURNAL. SELF, Heather. **Self's assessment: the tampon tax – does it matter?** 12 jan. 2021. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/self-s-assessment-the-tampon-tax-does-it-matter>. Acesso em: 21 maio 2023.

The New York Times. **NEW Zealand to Roll Out Free Period Products to All Students.** 18 fev. 2021. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2021/02/18/world/asia/new-zealand-period-schools.html>. Acesso em: 2 mar. 2023.

TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação.** Revista Direito Tributário Atual, v. 10, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2002>. Acesso em: 21 dez. 2022.

TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário.** Estudos em homenagem ao Profº Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado Coord. São Paulo: Saraiva, 1984.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário.** São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

UK PARLIAMENT. **Early day motion: VAT on sanitary Products – EDM 89:** tabled on 24 November 1999. 24 nov. 1999. Disponível em: <https://edm.parliament.uk/early-day-motion/19088>.

UNESCO. **Good policy and practice in health education booklet 9: puberty education and menstrual hygiene management.** Paris: Unesco, 2014. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002267/226792e.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

UNICEF. **Fast facts: nine things you didn't know about menstruation.** 25 maio 2018. Disponível em: https://www.unicef.org/press-releases/fast-facts-nine-things-you-didnt-know-about-menstruation#_. Acesso em: 23 out. 2022.

UNICEF. **Pobreza menstrual no Brasil: desigualdades e violações de direitos.** Maio 2021. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/media/14456/file/dignidade-menstrual_relatorio-unicef-unfpa_maio2021.pdf. Acesso em: 16 set. 2022.

Vanguard. **NIGERIA: Sanitary Pads, 19 Others Excluded From Vat Hike.** 19 jan. 2020.

Disponível em: <https://allafrica.com/stories/202001190175.html>. Acesso em: 26 maio 2023.

VIECELI, Cristina Pereira; ÁVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos.

Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero. Disponível

em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%A3nero.pdf>.