

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**

**II TAX MOOT COMPETITION**

**HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE  
(RECORRENTE)**

**VS**

**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
(RECORRIDO)**

**MEMORIAL DO RECORRENTE**

**Porto Alegre  
2018**

## SUMÁRIO

I)	DOS FATOS .....	3
II)	PRELIMINARES .....	3
1.	LEGITIMIDADE .....	3
a)	REPERCUSSÃO GERAL.....	4
III)	DO MÉRITO .....	4
1)	PREMISSAS .....	4
a)	ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....	4
b)	DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE, ART. 196 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	5
2)	DAS IMUNIDADES PROPRIAMENTE DITAS.....	7
a)	FUNÇÃO DAS IMUNIDADES NO ICMS .....	7
b)	CARÁTER DE CONFISCO NA COBRANÇA DO ICMS .....	9
c)	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIDORA DO ELEMENTO PÉTREO 12	
d)	FUNÇÃO SOCIAL DA REGRA IMUNIZANTE .....	17
e)	O PRINCÍPIO DA UTILIDADE NA APLICAÇÃO DAS IMUNIDADES .....	19
f)	INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.....	20
g)	DESMISTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE DE FATO X CONTRIBUINTE DE DIREITO .....	21
h)	ANÁLISE ECONÔMICA DO ICMS .....	23
IV)	DOS PEDIDOS.....	24
V)	REFERÊNCIAS .....	24

## **I) DOS FATOS**

Trata-se de Ação Declaratória proposta pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia, na cidade de Porto Alegre, estado do Rio Grande do Sul, visando o reconhecimento de aplicação da imunidade positivada no art. 150, VI, “c”, CR/88, referente repasse ao contribuinte, ora Santa Casa, que por sua vez atua, como é de notório saber, na função social, de prestar auxílio médico, bem como as demais ramificações do serviço como medicar pacientes de baixo poder aquisitivo que lá estão internados.

Com efeito, é de suma importância destacar que não foi concedido para estes hospitais o beneplácito constitucional de isenção do tributo supracitado, no que tange aos seus repasses. Tendo o hospital que lidar com o tributo como se apenas exercesse função privada, ignorando o Estado seu importante papel na questão social.

Nesta senda, os representantes judiciais destas casas resolveram, então, ajuizar uma demanda requisitando a revisão dos multicitados repasses aos estados (sujeitos passivos) da relação jurídica tributária, em tempo, é de amplo conhecimento, que os recentes julgados dos tribunais superiores negaram provimento a tal benefício, razão pela qual, tal entendimento não deve prosperar como será explicitado abaixo.

## **II) PRELIMINARES**

### **1. LEGITIMIDADE**

Inicialmente, verifica-se que o art. 966 do CPC estabelece que a parte vencida, o terceiro prejudicado e o Ministério Público, como parte ou fiscal da ordem jurídica, têm legitimidade ativa recursal.

Como o Hospital Santa Casa de Misericórdia foi parte vencida em todas as instâncias ordinárias quando pleiteou o seu direito a imunidade tendo em vista a violação do dispositivo da Constituição Federal, qual seja o artigo 150, VI, c, por parte do Estado do Rio Grande do Sul, é portanto parte

legítima para figurar no polo ativo desta demanda.

a) **REPERCUSSÃO GERAL**

Levando-se em conta o art. 1.035 do CPC/2015, §1º, para que seja considerada repercussão geral, deve-se considerar a existência de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, os quais ultrapassam não somente os interesses subjetivos do processo.

Requisitada a demonstração de pressuposto do Recurso Extraordinário, o impacto à coletividade se perfaz mostra indispensável no que tange à Repercussão geral, visto que se está tratando da aplicação do instituto da imunidade tributária aos Hospitais Filantrópicos. Isto posto, ao ser concedida a imunidade, as Casas de Saúde estarão desobrigadas a efetuar o pagamento de tributos e poderão investir a renda paga a título de tributação na própria prestação de serviços médicos.

III) **DO MÉRITO**

1) **PREMISSAS**

a) **ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Alicerçado na Constituição Federal de 1988, o Estado Democrático de Direito se consolida nos seguintes termos:

*Art. 1ª República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:*

*I – a soberania;*

*II - a cidadania;*

***III - a dignidade da pessoa humana;***

*IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;*

*V- o pluralismo político.*

*Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.*

Tendo como fundamento a dignidade da pessoa humana, o Brasil passa a ratificar o seu compromisso com os Direitos Fundamentais, bem como, enraíza por todo o ordenamento jurídico a necessidade de salvaguardar os Direitos Humanos que foram positivados pelo legislador originário. À vista disso, este modelo institucional adotado não visa somente a segurança jurídica e a manutenção do poder estatal. Em verdade, o Estado Democrático de Direito dentro da ótica contemporânea propõe a inserção dos fins e valores sociais junto a Carta Magna, e ainda, amplia o significado prestacional do Estado.

### **b) DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE, ART. 196 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

O direito à saúde, disposto no Art. 196 da CF, está diretamente ligado com o direito à vida, reconhecido internacionalmente através da Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948. A propósito, resta configurado na seguinte sintaxe:

*Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.*

Indubitavelmente, o alcance coletivo desta prerrogativa, na individualidade de cada sujeito de direito, é uma preocupação de todos os Governos. No Brasil, a Administração Pública utiliza-se das normas programáticas e políticas públicas visando maior êxito na efetivação dos direitos atrelados à saúde. Entretanto, é sabido que a máquina estatal brasileira encontra-se ruínosa, gerando lacunas no sistema pátrio de promoção do estado habitual de equilíbrio físico, mental e psicológico de seus cidadãos.

Nessa linha, atualmente, o ativismo judicial possui grande relevância na consecução do direito à saúde, pois o Poder Judiciário obriga o Poder Executivo a cumprir com os princípios constitucionais, uma vez que, por se tratar de Direito Fundamental, considera-se a omissão dos gestores públicos

em face da discricionariedade, inconstitucional. Se não vejamos:

*“As normas constitucionais deixaram de ser percebidas como integrantes de um documento estritamente político, mera convocação à atuação do Legislativo e do Executivo, e passaram a desfrutar de aplicabilidade direta e imediata por juízes e tribunais. Nesse ambiente, os direitos constitucionais em geral, e os direitos sociais em particular, converteram-se em direitos subjetivos em sentido pleno, comportando tutela judicial específica. A intervenção do Poder Judiciário, mediante determinações à Administração Pública para que forneça gratuitamente medicamentos numa variedade de hipóteses, procura realizar a promessa constitucional de prestação universalizada do serviço de saúde.”<sup>1</sup>*

É forçoso reconhecer, que o objetivo da presente petição não se relaciona diretamente com a judicialização da saúde, embora, faz-se estreme tangenciar este debate. A premissa base do ativismo judicial, se faz presente no caso em questão, por se tratar de prover a efetividade máxima ao atributo inerente a cada indivíduo, qual seja o direito à saúde.

A imunidade das entidades de assistência social foi inicialmente tratada na Constituição de 1946, e hoje, está prevista no art. 150, VI, “c”, da atual Constituição Federal. A explicação encontra-se pautada na promoção e proteção social, capitulada nos arts. 203 e art. 204 da CF/88, asseverando a prestação “a quem dela necessitar”, sem influência de “contribuição à seguridade social”. O principal objetivo é assegurar o epicentro axiológico constitucional brasileiro, qual seja a dignidade da pessoa humana, através da proteção ao mínimo existencial. Segundo o Ministério de Desenvolvimento Social:

*“As entidades e organizações de assistência social são aquelas sem fins lucrativos e parceiras da administração pública no atendimento às famílias, indivíduos e grupos em situação de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, que integram a rede socioassistencial junto aos entes federativos (órgãos gestores) e os conselhos de assistência social, formando o Sistema Único de Assistência Social.”<sup>2</sup>*

Para tanto, estas entidades prestam atividades que se relacionam com o interesse público, entretanto, inexistindo exploração econômica, equiparando-se à prática de atos próprios do Estado.

## **2) DAS IMUNIDADES PROPRIAMENTE DITAS**

### **a) FUNÇÃO DAS IMUNIDADES NO ICMS**

O ponto principal da discussão é a aplicação da imunidade no ICMS incidente na compra de medicamentos pelo Hospital que serão ministrados nos pacientes de forma gratuita. A finalidade do Hospital não é vender os medicamentos, está não é portanto a sua atividade fim, mas sim utiliza os medicamentos como instrumento para a realização dos tratamentos dos pacientes, que configura uma de suas diversas atividades.

A imunidade referente ao Hospital se encontra presente no art.150, V, “c”, CF/88, O que ocorre na prática é o repasse do medicamento para o paciente pelo Hospital, o ônus daquele repasse não é repassado, uma vez que o medicamento é repassado de forma gratuita.

No que tange a este aspecto não se pode deixar de fazer análise do art. 14, CTN. Em que impõem requisitos a serem preenchidos para que se obtenha o gozo da imuni- dade referida no art.150, VI, “c”, CF/88. Os quais foram preenchidos pelo hospital. Pode-se falar em um desenvolvimento da aplicação do conceito de imunidade quando passa-se a se observar julgamentos com uma interpretação mais ampla, como é o caso da decisão proferida pela Segunda Turma do STF no RE221395:

*Imunidade - instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos - imóveis - escritório e residência de membros. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", § 4º da Constituição Federal.<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> BARROSO, Luís Roberto. Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial. Disponível em:, 2009.

<sup>2</sup><http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>

(RE 221395, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 08/02/2000, DJ 12-05-2000 PP-00028 EMENT VOL-01990-02 PP-00353)

A instituição faz uso de seus lucros e rendas para a manutenção de suas atividades, além de atender pacientes que possuem condições pelo serviço que lhes é prestado muitos outros são atendidos com o intuito garantista constitucional de proporcionar saúde a todos.

Sendo de conhecimento que o Estado não possui capacidade estrutural de proporcionar saúde a todos, cabe a ele ao menos dar auxílio as instituições que garantem a população aquilo o que deveria ser proporcionado pelo Estado, analisando a questão que o Hospital possui papel importante na exoneração do Estado.

Não resta dúvida acerca da questão da aplicação da imunidade, sendo esta uma garantia constitucional. Uma proteção aos direitos previstos na CF/88. Apesar do direito fazer uma aplicação restrita da norma já há uma entendimento de que está aplicação deve ser feita de forma extensiva.

Fortalecendo a aplicação da interpretação extensiva, é cabível aplicar o entendimento de Barroso:

*A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar. O relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido.<sup>2</sup>*

Como explica Geraldo Ataliba<sup>3</sup>, incidência é considerada o fenômeno jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal. É certo dizer que

---

<sup>2</sup> BARROSO, Luis Roberto. Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. P. 4-7.

<sup>3</sup> Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária- 6ª Edição. P68



quando um fato ocorre e há a comunicação com a norma alertando que aquela hipótese legal deixou de ser apenas hipótese e suas consequências agora podem ser cobradas.

No caso do Hospital, se encaixa na hipótese de instituição filântropica que cumpre os requisitos do art.14, CTN. Ficando claro que a intenção do hospital não é o repasse da mercadoria em si, mas o repasse do medicamento ao paciente para tratamento medico. Neste sentido, assevera Roque Carrazza:

*“A Constituição não prevê a tributação de mercadorias, por de ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que tem mercadorias como objeto. Os temos circulação e mercadorias qualificam as operações tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantes, dos produtores originários aos consumidores finais.”<sup>4</sup>*

Não obstante, o art.166, CTN, entende que a carga tributária cai sobre o consumidor de fato, que partindo de uma análise econômica acabaria sendo o paciente. Pois analisa-se o Hospital como contribuinte de direito por fazer o repasse ao paciente, ora, o repasse não é de fato feito!

Como já mencionado acima, o que ocorre na prática é que o Hospital repassa os *medicamentos* aos pacientes, sem nada cobrar-lhes! Portanto, o custo que o Hospital ao comprar o medicamento da distribuidora, permanece com o Hospital devendo portanto, o Hospital ser reconhecido como contribuinte de fato e que portanto faz jus a imunidade.

## **b) CARÁTER DE CONFISCO NA COBRANÇA DO ICMS**

Da Vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais tem-se uma tendência da doutrina contemporânea, que se consolida a partir da ideia de que a tributação existe como meio de realização da justiça social, com

---

<sup>4</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. MS9.º 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37

o ideal de alcançar o propósito estabelecido no texto constitucional.<sup>5</sup>

Cumpra-se abordar acerca da ética tributária que trata a moralidade das atuações em matéria tributária aplicada pelos poderes públicos - legislativo, executivo e judiciário, além de pelo cidadão contribuinte. A cidadania envolve a moral e a ética, e a cidadania fiscal é, por sua vez, uma forma desta, o dever de cobrar e pagar impostos deve obedecer a moral e a ética parte a parte.<sup>6</sup>

Certas imunidades, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis como forma federal de Estado e a igualdade - capacidade contributiva independem de consagração expressa na Constituição. É justamente o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa.<sup>7</sup>

A Constituição assegura a todos o direito à saúde, educação, moradia, previdência e assistência social. Tais prestações são deveres do Estado e quando suportadas pelo contribuinte devem ser integralmente dedutíveis do imposto sobre a renda devido, haja vista que a tributação incidente sobre estes custos traduz-se em concreta afronta ao princípio da capacidade contributiva.<sup>8</sup>

A cobrança dos tributos devem atender a proporcionalidade e razoabilidade, por essa razão a cobrança de ICMS sobre os medicamentos adquiridos pelo Hospital Santa casa que possui fins sociais exercendo uma função que é do Estado, uma vez que a Constituição garante a todos o direito a saúde. Desse modo cobrar esse tributo teria um efeito confiscatório, uma vez que não terá recursos para exercer a sua finalidade, além de afrontar um princípio constitucional de vedação ao confisco trazido no art. 150, IV da CF/88.

---

<sup>5</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: Octavio Campos 10 Fischer. (Org.). Tributos e Direitos Fundamentais. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004

<sup>6</sup> TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes. Madrid: Macial Pons, Edición 11 ciones Jurídicas Y Sociales, 2002, p.21.

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed., ver. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.15.

<sup>8</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: Octavio Campos 14 Fischer. (Org.). Tributos e Direitos Fundamentais. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

A definição que a CF/88 trás é em relação a tributação exacerbada, sendo sabido que o ICMS é um imposto com finalidade fiscal, aplica-se portanto o entendimento de Alexandrino e Paulo (2005, p.103):

*“Comumente diz-se que a garantia do não confisco deve ser entendida como uma exigência de razoabilidade da carga tributária. A vedação ao confisco pretende impedir que se ultrapasse, com essa carga, níveis de incidência considerados suportáveis por determinada sociedade, em certa época e sob específicas conjunturas.”<sup>9</sup>*

Neste mesmo sentido observa-se jurisprudência do STF:

*“A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de um determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico – financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. (ADI 2010 MC / DF - Distrito Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade Relator (a): Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 30/09/1999; Órgão Julgador: Tribunal Pleno).” (MEDEIROS, 2011)*

---

<sup>9</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: 15 teoria e jurisprudência. 9 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005

Neste âmbito fica demonstrada a necessidade de análise do ICMS não apenas como um imposto que possui carga tributária alta, o ICMS no caso do Hospital está limitando a capacidade de compra, a capacidade de investimento, limitando assim o potencial econômico do Hospital. Não se mostra razoável por parte do Fisco cobrar de um Hospital filantrópico um imposto o qual se mostra um peso maior do que o ente pode suportar.

Ao fazer análise do princípio da vedação ao Confisco não cabe apenas analisar o valor total ou a questão econômica mas também a importância do objeto tributado para a sociedade, assim como a capacidade contributiva do contribuinte.

Diante de todas as despesas do hospital e levando em consideração que a despesa não é suprida pela receita em função da atividade filantrópica exercida pelo mesmo, logo não cabe a dúvida que se está diante de uma violação do princípio da vedação ao confisco.

### **c) IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIDORA DO ELEMENTO PÉTREO**

No âmbito jurídico, as imunidades tributárias estão previstas no art. 150, VI, da Carta Política. Em sua própria teleologia da cláusula que impõe, ao Fisco, uma limitação constitucional específica ao poder de tributar.

É preciso ter presente, na análise deste tópico, que para o caso em questão o elemento pétreo ao qual a imunidade é resguarda, encontra-se versado constitucionalmente como direito fundamental, previsto no Art. 6º, *caput*.

Nota-se que há uma vinculação entre direito tributário e direitos fundamentais, em que este primeiro deverá buscar forma de resguardar este

último no momento de sua aplicação. Pois, a tributação<sup>10</sup> apenas existe com cunho de realizar justiça social, alcançando o propósito estabelecido no Texto Constituinte.

O direito tributário se resguarda a promover a arrecadação dos tributos para que haja condições de que o Estado promova sua parte na realização da cidadania. E assim, este conceito de cidadania fiscal<sup>11</sup>, como expressão moderna, entre seus desdobramentos, concebe cidadão e contribuinte como conceitos coexistentes. Isto, intentando que lhes seja resguardado, pelo Fisco, os deveres previstos em Constituição.

Assim, ressaltado a importância do dever de pagar tributo é ínsito à cidadania. Logo, o termo cidadania fiscal remete ao dever de pagar impostos, pelo contribuinte, e o direito de cobrá-los frente ao Estado. Neste diapasão, o contribuinte do caso em questão (Santa Casa de Misericórdia) cumpre função constitucionalmente prevista, promovendo o direito à saúde. Sendo a esta negada o benefício da imunidade, sem que haja respaldo na realidade.

Em entendimento contrário ao percebido na prática, Misabel Abreu Machado Derzi alegou a existência imunidades implicitamente previstas, em hipótese de não ser acolhida a tese de imunidade expressamente prevista. Isto, posto, para a autora supracitada em consonância com Aliomar Baleeiro:

*“É o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa, por exemplo. Por esta razão é que as imunidades, como regra geral, contemplam impostos.”*<sup>12</sup>

Entende-se que o contribuinte do caso em questão presta serviço sem finalidades lucrativas, desonerando o Estado da grande demanda que assola o Sistema Único de Saúde. Neste ponto, faz jus, tanto constitucionalmente, quanto na prática, ao benefício da Imunidade. Pois, a obrigação de promover a

---

<sup>10</sup> Fischer, Octavio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*. 1ª ed, Dialética, 2004. *Tributação e Direitos Fundamentais*, GRUPENMACHER, Betina Treigner. p.9.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. “Direitos humanos e Estatuto do Contribuinte”. *Tratado de Derecho Tributario*. Coordenador Paulo de Barros Carvalho. Lima: Palestra, 2003, pp. 160-161.

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., ver. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 115.

realização do direito fundamental é única e exclusiva do Estado, e quando este não o faz, e assim instituição alheia assume tal responsabilidade, não deverá suportar integralmente o ônus da demanda ora discutida.

Os entendimentos firmados pelo Supremo Tribunal Federal ao longo de diversos julgamentos fizeram-se possível entender que, acerca do ICMS, as imunidades apenas abarcarão este imposto se analisadas o local de onde são adquiridos os bens. Em julgamento do Recurso Extraordinário nº 203.775, o voto do Ministro Carlos Veloso, foi no sentido de:

*“É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tem aplicação às inteiras.”<sup>13</sup>*

Conforme esclarecimento de nº 43 (quarenta e três)<sup>14</sup>, o posicionamento da Santa Casa, no que se refere à obtenção dos medicamentos, se coaduna com o critério esposado no voto do Ministro Carlos Veloso. Vez que a contribuinte adquire os produtos de empresa nacional, renunciando os preços competitivos do mercado interno, pois acredita na fomentação do mercado interno.

No julgamento do Recurso Extraordinário de nº 87.913<sup>15</sup>, o ministro relator invocou renomada posição doutrinária, na figura do autor Aliomar Baleeiro, pra fundamentar o deferimento no pedido de reconhecimento da imunidade, vez que se trata de entidade de assistência social sem fins lucrativos. Ao citar o autor, supramencionado, este leciona sobre a imunidade no sentido de que:

*“Para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcaria o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria*

<sup>13</sup> Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238952>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

<sup>14</sup> Disponível em: <https://www.gtax.blog.br/esclarecimentos>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

<sup>15</sup> Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/702738/recurso-extraordinario-re-87913-sp/inteiro-teor-100420106?ref=juris-tabs#>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

*natureza.”*<sup>16</sup>

Ao abordar a necessidade de aplicação da imunidade a Santa Casa como único meio hábil para resguardar o elemento pético que esta promove a partir de suas atividades, cumpre ser necessário citar voto do Ministro Eloy da Rocha no citado RE nº 68.538/SP:

*“(...) A circunstância de, nesse imposto, como em outros, serem contribuinte de fato o consumidor, ou nele, afinal, repercutir, economicamente, o imposto, é irrelevante para o problema da imunidade. Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem.”*<sup>17</sup>

Extrai-se a percepção no sentido de que o fator relevante para a questão é resguardar ao contribuinte legal, neste caso a Santa Casa, a imunidade que lhe é de direito. Isto, pois, o que se pretende é demonstrar que a função social desta tem como objeto de atividade resguardar o elemento pético mais importante de toda a constituição federal, em hipótese de ser possível elencá-los, vez que sem a Saúde não há Estado democrático de direito que se sustente.

Faz-se possível travar um paralelo com posicionamento de Betina Grupenmacher, vez que a autora entende existir uma vinculação<sup>18</sup> entre o direito tributário e o direito fundamental, ao passo que este existe como forma de realização da justiça social, frente àquele que propõe como finalidade, alcançar o propósito previsto no texto maior. Entendido pela autora como uma vida digna a todos. E assim, ao tratar o direito a saúde como elemento fundamental para composição de uma vida digna, necessita de que haja o entendimento do que seria a “cidadania fiscal”. Tal conceito é compreendido como:

*“Cidadania fiscal é também uma forma desta, o dever de pagar impostos, como o direito de cobrá-los, deve obedecer à moral e à ética de parte a parte, ou seja, do Estado para o contribuinte e vice-versa.”*<sup>19</sup>

<sup>16</sup> Baleeiro, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313

<sup>17</sup> Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14543922/recurso-extraordinario-re-68538-sp?ref=serp>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

<sup>18</sup> Fischer, Octavio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*. 1ª ed, Dialética, 2004. *Tributação e Direitos Fundamentais*, GRUPENMACHER, Betina Treigner. p,9

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 12

Neste seguimento, compreende-se que a problemática alcança patamar dos direitos fundamentais, vez que a cidadania, *stricto sensu*, presume o cumprimento dos direitos e deveres de ambas as partes. Porém, é fato notório que atualmente o Estado brasileiro não está cumprindo com o dever de prestação de acesso a saúde com qualidade, surgindo à pretensão para os cidadãos cobrarem.

Uma vez que tais serviços não são prestados surgem às instituições sem fins lucrativos que desoneram o Estado, ocorre que, na contrapartida das atividades realizadas, mesmo promovendo a cidadania fiscal o que não lhe é de responsabilidade direta, ainda lhe vê negado o direito constitucionalmente previsto, de gozar de imunidade tributária.

Conforme esclarecimento nº 7 (sete)<sup>20</sup> resta comprovado o caráter das atividades, vez que distribui os medicamentos gratuitamente, sem qualquer fim lucrativo em sua ação. Assim, demonstra que a realização da cidadania fiscal é realizada, mas que depende da imunidade para continuar.

Nesse seguimento, a doutrina compreende que a imunidade é prevista constitucionalmente, não cabendo ao intérprete fazer juízo de valor acerca de questões secundárias, assim, assevera Leandro Paulsen:

*“Ora, se a Constituição diz que é vedado cobrar impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão econômica do tributo para efeito de decidir se é devido ou não. ‘Note-se que a imunidade faz com que não haja competência para a instituição do imposto’”.*<sup>21</sup>

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 608.872 que pleiteava o reconhecimento o beneplácito constitucional, aplicação de imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea a, CF. No voto do ministro relator Dias Toffoli, a orientação extraída da corte foi no sentido de:

*“A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva*

<sup>20</sup> Disponível em: <https://www.gtax.blog.br/esclarecimentos>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

<sup>21</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 106



*constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Com efeito, essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional.”<sup>22</sup>*

Possível extrair, do julgado, o seguinte entendimento: uma vez que a Santa Casa ostenta a posição de contribuinte de direito, o que de acordo com o Ministro Dias Toffoli, é o requisito de maior relevância para que haja o reconhecimento da imunidade. Na conclusão do voto, o ministro depreende por concedido o beneplácito constitucional ao contribuinte de direito, sem que haja a necessidade de observação da repercussão econômica do tributo envolvido<sup>23</sup>. Neste seguimento, entende-se que observados estes dois requisitos, como no caso em questão, cumpre ser necessária aplicação da imunidade.

#### **d) FUNÇÃO SOCIAL DA REGRA IMUNIZANTE**

Ao tratar da regra imunizante contida no art. 150, IV, alínea c, especificamente no que tange as entidades de assistência social, categoria a qual se encaixa a Santa Casa de Misericórdia. Esta regra visa promover o direito das entidades contidas na alínea, terem subsídios para que desenvolvam suas atividades sem que tenham sua atividade prejudicada.

Compreende-se que a função social da imunidade tributária para entidades assistenciais sem fins lucrativos é conferir meios hábeis para persecução dos objetivos pelas atividades essenciais da entidade, que geram como efeito subsidiário a desoneração do Estado. Neste seguimento, promove interessante reflexão sobre esta questão Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>24</sup>:

*“Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A filantropia é cara, e a caridade, pouca.”*

---

<sup>22</sup>Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário* nº 608.872, MINAS GERAIS.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p.8.

<sup>24</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*, 4º edição, revista e atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 2016

Diante disso, nota-se que a lição do autor Paulo de Barros<sup>25</sup> aplica-se a discussão ora levantada, o qual afirma que as imunidades devem ser vistas como ferramenta de valorização e proteção social dos indivíduos, considerando-se que existem para que a liberdade do cidadão, bem como seus direitos mais essenciais sejam preservados, deixando claro que nem o próprio Estado apresenta poder ou direito de ignorar, tampouco de suprimir esses direitos.

Neste diapasão, ao versar sobre função social do tributo cumpre citar a Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988<sup>26</sup> que prevê em seu:

“Art. 3º: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II- garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Compreende-se, portanto, que o condão das entidades sociais sem fins lucrativos é promover a realização do que ordena a Constituição Federal. Ou seja, propiciando a justiça social, bem como a solidariedade humana, valores que geram repercussão positiva para toda a sociedade, vinda a diminuir as desigualdades, realizando direitos fundamentais, previsto no art. 5º da Carta Política<sup>27</sup>. Visando assim, o desenvolvimento nacional nos diversos âmbitos.

Conclui-se que a função social das imunidades tributárias visa alcançar apenas instituições e atividades voltadas a proteção e realização dos direitos fundamentais. Nesse sentido, tal instituto é essencial para que as organizações e entidades possam desenvolver as atividades sem que haja interrupção e oneramento da atividade que venha a prejudicá-la. Vez que, ao promover ações que beneficiam o cidadão, também desonera o Estado.

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>26</sup> Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

## **e) O PRINCÍPIO DA UTILIDADE NA APLICAÇÃO DAS IMUNIDADES**

Cumpra-se introduzir este tópico a partir da ótica do filósofo inglês Jeremy Bentham, que proferiu o seguinte entendimento:

*“A natureza colocou o gênero humano sob o domínio de dois senhores: a dor e o prazer. Somente a eles compete apontar o que devemos fazer, bem como determinar o que na realidade faremos. Ao trono desses dois senhores estão vinculados, por uma parte, a norma que distingue o que é reto do que é errado, e, por outra, a cadeia das causas e dos efeitos.”<sup>28</sup>*

Tal assertiva parte do pressuposto de que o legislador hábil, ao formular as regras que regem a sociedade, deve ter em mente a necessidade que estes dois senhores devem estar presentes concomitantemente. E, assim, utilizar este entendimento como instrumental visando à obediência às regras fixadas, ou seja, identificando que a imunidade para a Santa Casa está prevista constitucionalmente, e assim, aplicando-a.

Dessa forma, a imunidade causa ao Estado um pequeno déficit orçamentário, devido à não arrecadação do imposto, sendo esta a “dor”. Porém, imediatamente nota-se a presença do “prazer” que é garantir a cidadania, o direito à saúde, entre outros direitos fundamentais à sociedade. Nota-se então, que determinado este contrabalanceamento, na realidade social, torna-se fundamental para caracterizar como correto à aplicação da imunidade.

Ademais, atentando-se para a tese levantada pelo filósofo, cumpre ser necessária a aplicação do princípio da utilidade<sup>29</sup> neste caso, também desenvolvido pelo autor. O qual prevê que os operadores do direito devem se atentar à tendência que as imposições legais alcançam, ao passo que podem diminuir e aumentar a felicidade das pessoas cujo interesse está sob análise.

---

<sup>28</sup> BENTHAM, Jeremy. *Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação*. 1974, p. 9

<sup>29</sup> MASSON, Nathalia Ferreira. Tese de Mestrado, *O conceito da sanção na teoria analítica do Direito*. PUC-RJ, 2007.

## f) INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA

Nesse sentido, não podemos pensar o direito sob o aspecto puramente formal, devendo sim levar em conta o aspecto econômico (social) da lei, uma vez que, ignorado esses aspectos, qual seria a finalidade da previsão legal, se não ser um fim em si mesmo? Verifica-se na própria jurisprudência do STF a concessão de determinadas imunidades diante do caso concreto, aplicando uma interpretação ampliativa em detrimento da interpretação restritiva e literal, objetivando alcançar a finalidade social e o escopo constitucional.

“A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal segue a mesma interpretação ampliativa, quando não afasta da imunidade a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, que é aproveitada em suas finalidades assistenciais **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nQ 155822-0, Primeira Turma, Relator: Ministro Ilmar Gaivão, DJ02.06.95. Recurso Extraordinário 116.1884-SP, Primeira Turma, Relator: Ministro Sydney Sanches, DJ 16.03.1990.**, ou quando inclui na imunidade até mesmo os imóveis utilizados como residência dos membros da entidade beneficiária. **Recurso Extraordinário nQ 221.395-8, Segunda Turma, Relator: Ministro Marco Aurélio, DJ 12.05.2000.** No mesmo sentido, a Segunda Turma entendeu ser impertinente a característica de generalidade dos participantes e beneficiários para atribuir natureza pública a uma instituição, sendo importante apenas os fins sociais aos quais a entidade atende. **Recurso Extraordinário nQ 108.796, Segunda Turma, Relator: Ministro Carlos Madeira, DJ 12.09.86.**

Em todos esses casos, a interpretação da imunidade levou em conta a finalidade de garantir a prestação de serviços de assistência social.”<sup>30</sup>

No caso em tela, para traçar o raciocínio argumentativo acerca da constitucionalidade da imunidade tributária na tocante do ICMS para o Hospital Santa Casa de Misericórdia (sem fins lucrativos), independente deste ser contribuinte de fato, faz necessário explicar brevemente sobre os argumentos genéticos.

*“Os argumentos genéticos dizem respeito à vontade do legislador, tanto no que se refere ao significado que o legislador teria*

---

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista da Faculdade de Direito, v. 19, n. 19, 2001.

*ligado a determinada expressão (argumento genético semântico- subjetivo), quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir (argumento genético teleológico-subj etivo).... Embora sejam ambos argumentos genéticos, eles são de espécies diferentes: en- quanto o primeiro avalia o pretensão significado do projeto ( ar- gumento genético semântico- subjetivo ), o segundo examina a pressuposta finalidade da proposta (argumento genético teleoló- gico-subjetivo).<sup>31</sup>*

Ou seja, é imprescindível abordar qual era a vontade do legislador ao instituir o advento da imunidade tributária para entidades de assistência social sem fins lucrativos, aliado aos argumentos não-institucionais<sup>32</sup>, aqueles que se encontram fora do ordena- mento jurídico, mas simbioticamente, fazem parte do ordenamento, visto que há a mul- tidisciplinariedade para tutelar questões sociais, portanto, a repercussão econômica da cobrança do ICMS ao Hospital, o qual é contribuinte de fato, comprando e fornecendo o medicamento ao paciente, desonerando o Estado de uma prestação pública qual seja a saúde, e ao incidir o ICMS ele arca com o encargo de uma operação que inexistente lucro para a entidade, onerando duplamente o Hospital.

#### **g) DESMISTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE DE FATO X CONTRIBUINTE DE DIREITO**

Faz-se satisfatório destacar que um dos cerne do caso em análise ser a discussão da obtenção da imunidade tributária para um contribuinte de fato e não de direito. O STF entende que a entidade imune sendo apenas contribuinte de fato, não faria jus a imu- nidade tributária no que tange o ICMS.

---

<sup>31</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista da Faculdade de Direito, v. 19, n. 19, 2001.

<sup>32</sup> "Os argumentos não-institucionais não fazem referência aos modos institucionais de existência do Direito. Eles fazem apelo a qualquer outro elemento que não o próprio ordenamento jurídico. São argumentos meramente práticos que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômicos, políticos e ou éticos." MacCORMICK, Neil. SUMMERS, Robert. Interpretation and Justification. In: Interpreting statutes: a comparative study. Org. Idem. Aldersho- Bro.kDeld, Hong Kong, Singapore, Sydney: Dartmouth, 1992. p. 521. ALEX, Robert. Juristische Interpretation. In: Recht, Vemunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie. 1. ed Frankfurt amMain: Suhrkamp, 1995. p. 89.

“A imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributoenvolvido.”<sup>16</sup>

O contribuinte de direito é a pessoa que realiza o fato gerador, e o contribuinte de fato é a pessoa que paga efetivamente o imposto considerando que o contribuinte de direito transferiu para ele este encargo. Segundo entende o STF, mesmo que o comprador da mercadoria seja uma entidade que goza de imunidade tributária, ainda assim deverá haver a normal incidência do imposto. As imunidades deverão ser interpretadas sob o aspecto formal (e não econômico). Dessa forma, tem-se que: se a entidade imune for contribuinte de direito, o imposto não incidirá; se a entidade imune for apenas contribuinte de fato, o imposto incidirá normalmente.

A ciência do direito não é uma ciência exata, a qual se elabora categorias exclusivamente mentais, de maneira “a priori”, sem o apoio de qualquer evidência material. O conhecimento jurídico precisa levar em consideração a realidade prática do seu conceito, o mero etiquetamento categórico não justifica a sua existência, devendo levar em consideração o seu efeito “aposteriori”.

*“Um juízo a priori é independente da experiência, não tendo necessidade dela para ser verificado. Um juízo a posteriori, ao contrário, só pode ser estabelecido pela experiência.”*<sup>17</sup>

Por sua vez, as figuras de contribuinte de fato e contribuinte de direito possui o fito meramente classificatório, no que tange a relação obrigacional tributária, especificamente para orquestrar com maior facilidade as restituições dos tributos pagos indevidamente, em especial os “indiretos”. Com vistas a analisar o caso em tela dentro de um raciocínio-lógico, baseado na argumentação jurídica, faz-se imprescindível afastar a classificação que rege o instituto tributário da restituição, e assim, construir de acordo com a realidade palpável uma compreensão técnica acerca da imunidade tributária dos impostos indiretos.

## **h) ANÁLISE ECONÔMICA DO ICMS**

Inicialmente, é mais do que importante, é imprescindível destacar e trazer à tona a análise econômica – não jurídica – dos efeitos da imunidade tributária. A imunidade que se refere este tópico, pertinentes à Santa Casa de Misericórdia do Estado de São Paulo, tem como escopo preservar a atividade fim, que é a prestação do serviço de saúde, no intuito de que os impostos não possam incidir sobre elas e assim elas possam alcançar o seu objetivo, facilitando, conseqüentemente, o cumprimento do Estado no que tange a seu papel social na promoção de serviço de saúde.

Neste sentido, é de notório conhecimento o amplo serviço que a Requerente da extensão da imunidade tributária presta no âmbito social. Não obstante, o dever de pagar impostos é ínsito à cidadania, e decorre da ideia de solidariedade.

O direito a cidadania fiscal é também uma forma desta solidariedade, assim como o dever de pagar impostos, também gera o direito de cobrá-los, devendo obedecer, claro, à moral e à ética de parte a parte. É justamente por conta disto que se traz à tona o presente tópico.

A partir do momento em que o Estado “deixa de arrecadar”, estendendo a interpretação da imunidade, é obrigatório que ele também leve em conta o quanto “deixa de gastar” com a atuação da sempre presente e qualificada Santa Casa. É imperioso destacar este fator.

O Estado não pode – e não deve – somente se eximir de suas responsabilidades atribuídas pela Constituição Federal de 1988 e ainda arrecadar por conta desta atuação filantrópica destas sagradas instituições. Sob esta ótica, em observância a esta argumentação, é importante que esta extensão da imunidade que impõe o tributo deixe de ser apenas uma fonte de renda e passe a ser um instrumento de realização de justiça.

Este pensamento é resultado de uma conta básica de arrecadação e

gastos. Aqui, não se almeja discutir juridicamente o presente caso. O que se almeja, in casu, é ressaltar nos presente memoriais o fator econômico desta tributação.

Em suma: O Estado se abstém de prestar um serviço por ele cobrado e não se abstém de tributar o valor desta abstenção. Não há o mínimo nexu. É a clara demonstração de que a parte hipossuficiente – Santa Casa – sai lesada desta relação. Ela se propõe a atuar e satisfazer os direitos sociais garantidos pela Constituição Federal de 1988 e não recebe contrapartidas ínfimas.

#### **IV) DOS PEDIDOS**

O HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE vem, cordialmente, requerer ao egrégio Supremo Tribunal Federal que julgue os pedidos formulados pelos peticionários; declarando:

- 1) Que defina a imunidade da hipótese de incidência tributária do ICMS junto ao Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, tendo em vista o cunho filantrópico e de assistência social da instituição;
- 2) Que se estabeleça, por fim, a restituição do valor indébito tributário, referente às importâncias recolhidas indevidamente a título de ICMS, dos últimos 05 (cinco) anos.

Nestes termos,

Pede deferimento,

Porto Alegre, 15 de agosto de 2018

#### **V) REFERÊNCIAS**

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na**



**Constituição e no STF: 15 teoria e jurisprudência.** 9 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária-** 6º Edição. P68

ÁVILA, Humberto. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico.** Revista da Faculdade de Direito, v. 19, n. 19, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico.** Revista da Faculdade de Direito, v. 19, n. 19, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar.** 7. ed. Ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª ed., ver. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 115.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11 ed., ver. e complementada, à luz da con 13 stituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.15.

BARROSO, Luis Roberto. **Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro.** P. 4-7.

BARROSO, Luís Roberto. **Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial.** Disponível em:, 2009.

BENTHAM, Jeremy. **Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação.** 1974, p. 9

CARRAZZA, Roque Antônio. MS9.º 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988,** 4º edição, revista e atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 2016

Fischer, Octavio Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais.** 1ª ed, Dialética, 2004. *Tributação e Direitos Fundamentais,* GRUPENMACHER, Betina Treigner. p,9

Fischer, Octavio Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais.** 1ª ed, Dialética,

2004. *Tributação e Direitos Fundamentais*, GRUPENMACHER, Betina Treigner. p.9.

Fischer, Octavio Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais**. 1ª ed, Dialética, 2004. *Tributação e Direitos Fundamentais*, GRUPENMACHER, Betina Treigner p.12

GRUPENMACHER. Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In: Octavio Campos 14 Fischer. (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUPENMACHER. Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In: Octavio Campos 10 Fischer. (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004

MASSON, Nathalia Ferreira. Tese de Mestrado, *O conceito da sanção na teoria analítica do Direito*. PUC-RJ, 2007.

MacCORMICK, Neil. SUMMERS, Robert. **Interpretation and Justification**. In: *Interpreting statutes: a comparative study*. Org. Idem. Aldershot - Brookfield, Hong Kong, Singapore, Sydney: Dartmouth, 1992. p. 521. ALEXY, Robert. *Juristische Interpretation*. In: *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995. p. 89.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 106

Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário nº 608.872*, MINAS GERAIS.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes**. Madrid: Macial Pons, Edición 11 ciones Jurídicas y Sociales, 2002, p.21.

TORRES, Ricardo Lobo. **“Direitos humanos e Estatuto do Contribuinte”**. *Tratado de Derecho Tributario*. Coordenador Paulo de Barros Carvalho. Lima: Palestra, 2003, pp. 160-161.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributos e Direitos Fundamentais**. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 9-12