

II TAX MOOT COMPETITION BRASIL
BRASÍLIA
2018



EQUIPE 102

MEMORIAL DA RECORRENTE

HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE vs. ESTADO DO RIO GRANDE DO
SUL

RECORRENTE

HOSPITAL SANTA CASA DE
MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE

RECORRIDO

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	I
1. SÍNTESE FÁTICA	1
2. DIREITO DEVE SER INTERPRETADO SISTEMATICAMENTE	1
3. A NORMA DE DIREITO TRIBUTÁRIO E A RELEVÂNCIA DA REALIDADE ECONÔMICA .	2
4. REPERCUSSÃO E INCIDÊNCIA ECONÔMICA DO ICMS.....	3
4.1 REPASSE ECONÔMICO DO TRIBUTO QUE FOI FORMALIZADO NA NOTA FISCAL....	5
5. INTERPRETAÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE DO ART. 150, VI, 'c', CF	6
5.1 COERÊNCIA INTERNA DO SISTEMA JURÍDICO E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO ISOLADA DAS NORMAS	6
5.2 STF E SUA JURISPRUDÊNCIA OSCILANTE ACERCA DA INTERPRETAÇÃO ATRIBUÍDA ÀS NORMAS IMUNIZANTES NO DECORRER DA HISTÓRIA	8
5.3 NECESSIDADE DE UMA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA DA NORMA IMUNIZANTE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL TENDO EM VISTA A SUA FUNDAMENTALIDADE MATERIAL	10
5.4 LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL RECONHECE A EXISTÊNCIA DO CONTRIBUINTE DE FATO E A RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA.....	12
6. VIOLAÇÃO À ISONOMIA NA IMPORTAÇÃO DE MEDICAMENTOS E DESINCENTIVO À INDÚSTRIA FARMACÊUTICA NACIONAL	12
6.1 A IMUNIDADE DAS ENTIDADES ASSISTENCIAIS É LARGAMENTE RECONHECIDA NA IMPORTAÇÃO DE MEDICAMENTOS	12
6.2 DESINCENTIVO À INDÚSTRIA FARMACÊUTICA NACIONAL ORIUNDO DA INTERPRETAÇÃO CONTRADITÓRIA DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS, DA INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DA REGRA IMUNIZANTE	14
7. NATUREZA DA ENTIDADE ASSISTENCIAL DE SAÚDE	16
7.1 FUNÇÃO DE SUBSTITUTO DO ESTADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL	16
7.2 RECOLHIMENTO QUE DÁ ENSEJO A MERO REINVESTIMENTO COM PIOR APROVEITAMENTO DOS RECURSOS	18

7.3 FUNÇÃO DA SANTA CASA E MELHOR APROVEITAMENTO DOS RECURSOS PÚBLICOS EXIGEM REFORMA DA DECISÃO EXARADA	18
8. INEXISTÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DAS ENTIDADES ASSISTENCIAIS.....	18
8.1 FUNÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA PREVISÃO CONSTITUCIONAL.....	18
8.2 CAPACIDADE ECONÔMICA X CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - EXPRESSÕES QUE NÃO SÃO SINÔNIMAS	20
8.3 RECORRENTE NÃO POSSUI CAPACIDADE DE CONCORRER COM AS DESPESAS PÚBLICAS GERAIS - BENS E PATRIMÔNIO DESTACADOS PARA REALIZAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE NATUREZA ESSENCIAL	22
8.4 AUSÊNCIA DE APOIO GOVERNAMENTAL E ENDIVIDAMENTO DA SANTA CASA - RECORRENTE NÃO EXPRIME CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EFETIVA.....	22
8.5 RECURSO JÁ DESTINADO AO EXERCÍCIO DE SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE EXAÇÃO - RECURSO JÁ NASCE AFETADO	23
8.6 NOS TRIBUTOS INDIRETOS O QUE VALE É A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO "CONTRIBUINTE DE FATO"	24
9. CONCLUSÃO - SUMA DAS RAZÕES QUE CONDUZEM À NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO IMPUGNADO	24
10. PEDIDO	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	II

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.: Artigo.

CF: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CTN: Código Tributário Nacional.

ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

IRPF: Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

MM: Meritíssimo.

p.ex.: Por exemplo.

RE: Recurso Extraordinário.

STF: Supremo Tribunal Federal.

SUS: Sistema Único de Saúde.

TJ: Tribunal de Justiça.

TJRS: Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

RAZÕES RECURSAIS DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

1. SÍNTESE FÁTICA

1. A Recorrente é entidade beneficente de cunho assistencial, atuando na área de saúde na cidade de Porto Alegre, promovendo e realizando cirurgias, internações e exames.
2. Nestes autos litiga com o Estado do Rio Grande do Sul e busca o reconhecimento - por parte do STF, através da reforma da decisão de 2º grau - da imunidade do art. 150, VI, 'c', nas operações nacionais de aquisição de medicamentos e insumos a serem utilizados de forma gratuita na consecução de suas atividades finalísticas.
3. O MM Juízo de segundo grau, equivocadamente, entendeu pelo não reconhecimento da imunidade, de modo que, quando adquirente de medicamentos de empresas nacionais, a repercussão econômica do ICMS recairá sobre a Recorrente.
4. É em razão disso que, nos termos abaixo, a Recorrente impugna a decisão aludida, requerendo a reforma do acórdão exarado pelo TJRS, com o consequente provimento do recurso apresentado.

2. DIREITO DEVE SER INTERPRETADO SISTEMATICAMENTE

5. O Direito deve ser compreendido enquanto sistema ordenado de elementos, que busca explicar e regular racionalmente uma realidade natural ou social.¹ Esses elementos são as normas, os fatos e os valores, não podendo ser considerados de maneira independente, mas sim como uma unidade, compondo a estrutura tridimensional do Direito²
6. Assim, faz-se necessário interpretá-lo de maneira sistemática, compatibilizando a norma jurídica extraída dos enunciados com os valores e objetivos fundamentais que o sistema jurídico busca alcançar, visando sempre a coerência interna do mesmo³.
7. É por isso que, em nosso ordenamento, o método normativo-estruturante, fruto dos estudos de Müller, ganha relevância, fazendo-se necessário observar que a interpretação de normas constitucionais deve sempre analisar os desdobramentos da atividade

¹ SOARES, Ricardo Maurício Freire. Elementos de teoria geral do direito. 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015. Página 109.

² REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27. ed. – São Paulo: Saraiva, 2002, p. 65.

³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2003

interpretativa, bem como a realidade em que essa norma está inserida e/ou que pretende regular.⁴

8. Assim, para um Tribunal que em diversos momentos interpretou de maneira mais extensiva e coesa as normas imunizantes⁵, é incoerente adotar uma interpretação literal e restritiva da imunidade no caso em tela, sobretudo por se tratar de entidade que, por meio de seus serviços, contribui para a consecução dos valores constitucionais e direitos fundamentais dos cidadãos.

9. Uma interpretação restritiva irá de encontro à equidade⁶, expondo um abandono ao sentimento de justiça e a inobservância das singularidades do caso concreto.

3. A NORMA DE DIREITO TRIBUTÁRIO E A RELEVÂNCIA DA REALIDADE ECONÔMICA

10. O Direito Tributário é *ius communis* e, por sê-lo, comporta interpretações comuns às demais áreas jurídicas.⁷ Exemplo disso o Direito Penal, que admite contribuições de ciências acessórias, como Criminologia e Medicina Legal. Dessa forma, o Direito Tributário deve, também, admitir a interferência das ciências econômicas e financeiras, isto com o fito de dar completude ao entendimento da norma tributária.

11. Logo, uma simples exegese do art. 166 do CTN é suficiente para confirmar a relevância da realidade econômica.

12. Assim, fazendo uma interpretação sistemática, ao compatibilizar a norma imunizante do art. 150, VI, “c” da CF com o art. 166 do CTN e demais valores e direitos fundamentais,

⁴ CUNHA, Dirley da. Curso de Direito Constitucional. 11. Ed. rev. ampl. e atual. – Salvador: JusPODIVM, 2017. p. 195

⁵ Por exemplo: **RE 767332 RG / MG**. Vide, também, a **súmula vinculante nº 52**: “*Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.*”

⁶ Nesse sentido, leciona Ricardo Maurício “*no ideal do justo empiricamente concretizado, implicando a aplicação prudente pelo julgador de seu sentimento de justiça, ao observar as singularidades de um dado caso concreto. Enseja, assim, a preferência por uma interpretação mais humana e benigna da norma jurídica, com a calibração teleológica das possibilidades hermenêuticas. [...] Nesse ponto, a ciência do direito revela seu sentido não somente descritivo, mas, sobretudo, inventivo, reclamando do jurista uma verdadeira avaliação do sentido global do direito na sociedade e das exigências de uma decisão mais justa.*” SOARES, Ricardo Maurício Freire. Elementos de teoria geral do direito. 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 117.

⁷FALCÃO, Amílcar de Araújo. O direito tributário: sua conceituação, natureza e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 38, p. 494-505, out. 1954. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14407/13296>>

extrai-se que a Santa Casa, quando situada na condição de '*contribuinte de fato*' na aquisição de medicamentos no mercado interno, possui a imunidade.

13. Qualquer interpretação em sentido diverso conduz à uma contradição sistêmica relevante, já que vai de encontro à ideia de proteção da entidade beneficente, enquanto instrumento a serviço do Estado na garantia de direitos fundamentais - no caso concreto o acesso ao serviço de saúde⁸ - principalmente das populações mais carentes de Porto Alegre e proximidades.

4. REPERCUSSÃO E INCIDÊNCIA ECONÔMICA DO ICMS

14. A relação jurídico-tributária é uma relação obrigacional. Como tal, tem-se um sujeito ativo, em crédito, e um sujeito passivo, em débito. Orbitando entre esses sujeitos encontra-se o objeto da obrigação, qual seja, na obrigação tributária, a prestação pecuniária compulsória.

15. Há tempos, doutrina e jurisprudência pátria, sem uma necessária reflexão acerca da matéria, vêm defendendo a existência de dois "tipos" de contribuinte. Fala-se em "*contribuinte de fato*", que é quem sofre a incidência econômica do tributo e "*contribuinte de jure/direito*", que é quem sofre a incidência jurídica do tributo de acordo com a construção obrigacional desenvolvida pelo legislador infraconstitucional⁹.

16. Essa distinção conceitual, criticada por vários doutrinadores¹⁰, é nascente de diversos problemas nas discussões empreendidas em relação aos chamados "tributos indiretos".

17. No caso concreto, o ônus do ICMS é transferido a um terceiro (Recorrente), alheio à relação jurídico-tributária estabelecida entre Fisco e "*contribuinte de jure*", de modo que, diferentemente do que ocorre nos tributos tidos por diretos - em que o ônus recai economicamente sobre o contribuinte apontado pela lei como sujeito passivo da obrigação

⁸ CF - 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.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986, Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª edição – São Paulo: Noeses, 2007. p. 565.

¹⁰ Nesse sentido, ver TIPKE, Klaus. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva - São Paulo: Malheiros, 2002, p. 127. "[...] a velha distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato é enganosa, pois induz a equivocada ideia de que o chamado contribuinte de fato seria algo estranho ao Direito, quando, na verdade, como veremos adiante ele é juridicamente um contribuinte sui generis que paga o imposto destacado na nota fiscal. Ora, se ninguém nunca contestou a juridicidade do contribuinte do imposto de renda que tem seu imposto retido e recolhido por terceiros, na fonte do rendimento, também não se deveria contestar a juridicidade do contribuinte indireto do ICMS que tem seu imposto retido e recolhido na fonte de consumo."

tributária - nos tributos "indiretos" quem suporta ônus do tributo é um terceiro alheio à relação jurídica obrigacional¹¹ instituída pelo legislador infraconstitucional.

18. Deve-se ressaltar que a repercussão econômica do ICMS ocorre invariavelmente, já que este está sujeito ao princípio da não-cumulatividade, o qual objetiva evitar distorções nos preços praticados, onerando, para tal, o "*contribuinte de fato*", e ao princípio da seletividade, que determina uma maior ou menor tributação em razão da essencialidade do bem, o que também é representativo da repercussão do tributo. Dessa maneira, estando a repercussão prevista na CF, é vedada a restrição de seu alcance por normas infraconstitucionais¹².

19. O ICMS é, portanto, imposto não-cumulativo¹³ suportado pelo consumidor final, decorrendo a repercussão econômica do tributo de mandamento constitucional. Há, portanto, uma presunção jurídica de repercussão econômica que não pode ser ignorada, sob pena de subverter a lógica adotada na interpretação sistemática do direito.

20. Nessa esteira, ao adquirir os medicamentos, imprescindíveis para a realização de seus serviços e seu adequado funcionamento, a Santa Casa arca com o ônus do tributo, tendo sido, inclusive, formalizado o repasse econômico do mesmo com destaque na nota fiscal. Logo, a referida entidade é contribuinte do ICMS.

21. Assim, quem suporta a repercussão econômica do tributo efetivamente é a Santa Casa, consumidora final nesta operação, atuando como "*contribuinte de fato*".

22. É completamente incorreto, portanto, do ponto de vista sistemático e teleológico, dar azo a qualquer interpretação que negue a aplicação da norma imunizante à situação discutida nesta lide, já que, em efetivo, a entidade suporta o ônus do tributo e a norma imunizante tem o fito de aliviar a carga fiscal sobre a mesma em razão da essencialidade do serviço que presta.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. RAE-Revista de Administração de Empresas, [S.l.], v. 27, n. 1, p. 39-48, jan. 1987. ISSN 2178-938X. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38958>>.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 15ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 381.

¹³ CF. Art. 155: "[...]II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;"

23. Negar a imunidade da Recorrente na situação descrita é ignorar a realidade da operação e a realidade constitucional do ICMS, que consagra a não-cumulatividade como um dos seus princípios¹⁴.

24. Assim, é certo que não encontra guarida na natureza jurídica do ICMS uma interpretação da norma imunizante que não reconheça a imunidade da Recorrente quando da aquisição de medicamentos no mercado interno, pois é a própria Santa Casa que suporta a incidência econômica do tributo. Faz-se necessária, desse modo, a reforma do acórdão exarado pelo TJRS.

4.1. REPASSE ECONÔMICO DO TRIBUTO QUE FOI FORMALIZADO NA NOTA FISCAL

25. A composição do preço é tema dos mais estudados na Economia. Dentre vários elementos, crise econômica, desastres naturais, diminuição na disponibilidade de insumos e tributos interferem na formação do preço pago por determinada coisa¹⁵.

26. No exercício de atividade comercial, o natural é que o produto vendido seja repassado ao adquirente com todos os seus custos e com um valor a mais, destinado ao lucro do comerciante pela operação realizada. Esta é, inclusive, a forma como foi esculpido em nossa CF o ICMS, havendo previsão de transferência do valor do encargo tributário para o consumidor final.

27. Portanto, afirmar que, ao adquirir uma mercadoria, se está pagando preço e não tributo, não deixa de ser correto, já que o primeiro é composto de uma série de variáveis. Contudo, é um falseamento da realidade, visto que, ao arcar com o preço, automaticamente se está arcando com o valor do tributo que o compõe.

28. A carga fiscal se soma a outros elementos, compondo o preço final do produto¹⁶. Nesse sentido, não há como dissociar o elemento tributo da composição do preço. Ele faz parte de sua composição e, geralmente, é destacável, podendo-se fazer a adequada mensuração da influência do tributo no valor pago a título de preço.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 15ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.382.

¹⁵ MANKIW, N. Gregory. Introdução à economia. Tradução: Allan Vidigal Hastings. São Paulo, Cengage Learning, 2009, p. 267.

¹⁶ Costa, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 386.

29. No caso em discussão, a questão é ainda mais evidente, já que a transferência do ônus econômico do ICMS é prevista na própria CF, sendo, em última instância, suportado pelo consumidor final. O sistema de não-cumulatividade e de transferência de créditos não nos conduz a outra conclusão, sendo o montante desse imposto incidente na operação suportado única e exclusivamente pelo "*contribuinte de fato*".

30. Dessa maneira, no caso do ICMS, ao arcar com o preço, concomitante e obrigatoriamente o imposto incidente está sendo suportado, sendo este tributo, por simples operação matemática, destacável do preço. Assim, ainda que não existisse a formalização do repasse econômico do tributo no caso concreto, quem suportaria a incidência econômica do ICMS seria a Recorrente. Portanto, é indubitosa a necessidade de reforma do acórdão impugnado, para que se reconheça a imunidade da Santa Casa em operações como a discutida nesta lide.

5 . INTERPRETAÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE DO ART. 150, VI, 'c', CF

5.1. COERÊNCIA INTERNA DO SISTEMA JURÍDICO E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO ISOLADA DAS NORMAS

31. É cediço que a CF, em seu art. 150, VI, 'c', atribui imunidade tributária¹⁷ aos serviços, renda e patrimônio das entidades de assistência social que cumpram os requisitos do art. 14 do CTN, alicerçando-se essa delimitação negativa da competência tributária¹⁸, notadamente, na ausência de intuito lucrativo e na realização, por parte das entidades assistenciais, de atividades que deveriam ser originalmente desenvolvidas pelo Estado¹⁹.

32. Há que se observar, portanto, que a interpretação dispensada à norma imunizante constante na alínea 'c' do art. 150 da CF tem, em sua própria razão de ser, a previsão de uma

¹⁷ Na acepção de Aliomar Baleeiro, a imunidade é "*norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Conjunto só inteligível, se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder.*" BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997 p. 228.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 205.

¹⁹ JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. Interpretação das imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 107.

No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 210.

desoneração parcial do Estado no que concerne a necessidade de prestar determinados serviços tidos como essenciais ou de interesse público²⁰.

33. Essa desoneração reside no fato de que as entidades assistenciais de saúde, *in concretum* a Santa Casa, servem como uma espécie de braço estatal para a realização do objetivo fundamental de garantia do acesso à saúde²¹, que se encontra estatuído no art. 6^a de nossa Carta Magna, atuando, para consecução desta finalidade, sem intuito lucrativo e cumprindo todos os requisitos exigidos para o gozo da imunidade.

34. Em análise preliminar, conclui-se que uma apreciação meramente exegética e isolada da norma imunizante tende a conduzir a uma série de incongruências no sistema jurídico²², o que, evidentemente, não é objetivado, isto sob a pena de fazer do sistema um simples depósito de enunciados, dissociado de qualquer lógica interpretativa ou coerência interna.

35. Os textos expressos na CF não podem ter a si atribuídos uma concepção ou um sentido que não seja em seu todo coerente com o sistema que é inaugurado pela própria Constituição, de modo que, ao interpretar dado dispositivo, faz-se pujante uma análise sistêmica do mesmo²³.

36. Assim, dar uma interpretação restritiva à norma imunizante, como ocorrera no acórdão recorrido, sem uma completa e esmiuçada análise que a sirva de alicerce, é violar a lógica imposta, podendo, inclusive, ferir de morte uma série de direitos constitucionalmente tutelados, como o direito fundamental à saúde, que foi ignorado no aresto recorrido.

²⁰ CF - Art. 197: *"São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado."*

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7^a ed. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 475.

²² Nesse sentido, Aliomar Baleeiro leciona: *"A interpretação da Constituição, ou de qualquer Lei, resulta da integração sistemática de todos os seus princípios. Uma regra de Direito Constitucional Tributário opera em concerto com todos os princípios financeiros da constituição. A imunidade do art. 19, III, b, c e d, completa-se com a igualdade e demais princípios tributários."* BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar, 7^a ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997 p. 308.

Nessa mesma esteira, Leandro Aragão Werneck disciplina: *"O Direito não é apenas um conjunto de normas isoladamente consideradas. Pressupô-lo como uma qualidade ontológica do mero produto de agregar de normas lhe negaria qualquer chance de unidade de sentido; equivaleria enxergá-lo como um emaranhado atemporal de enunciados prescritivos, tendente não à ordenação das condutas humanas, mas, ao caos semântico."* WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, 2018, p.17.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. Noção de Sistema Tributário, *in*: Tratado de Direito Tributário, volume 1 / Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 16.

37. É em razão disso que, dentro do sistema inaugurado pela CF/88, a interpretação que encontra melhor encaixe é aquela em que a Santa Casa tem sua imunidade reconhecida em relação ao ICMS incidente nas operações de aquisição de medicamentos com empresas nacionais quando figurar como adquirente.

5.2. STF E SUA JURISPRUDÊNCIA OSCILANTE ACERCA DA INTERPRETAÇÃO ATRIBUÍDA ÀS NORMAS IMUNIZANTES NO DECORRER DA HISTÓRIA

38. Muito já se discutiu e ainda hoje se discute na doutrina e na jurisprudência pátria acerca do sentido que deve ser atribuído às expressões *renda, serviço e patrimônio*²⁴.

39. No decorrer de sua história, o STF não manteve uma jurisprudência estável no que concerne à interpretação dessas figuras, adotando, por vezes, critérios mais ampliativos e, em outros momentos, critérios mais restritivos.

40. No entanto, diante de uma interpretação sistêmica, a orientação que encontra guarida é aquela que atribui às expressões supramencionadas a amplitude necessária à concretização do real objetivo da desoneração, qual seja o fomento das entidades assistenciais para realização de seus fins, de modo que somente assim será possível cumprir o programa constitucional que se encontra representado, dentre outros dispositivos, no enunciado imunizante aludido²⁵.

41. Nesse sentido, a significação atribuída às expressões supramencionadas é a mais ampla possível, de modo que sobre todo o patrimônio, renda e serviços das entidades assistenciais não deve recair o ônus da tributação, desde que os recursos advindos dessa desoneração sejam devidamente utilizados na consecução das atividades essenciais da entidade.

42. É por isso que o atual entendimento esposado pelo STF, guardando total coerência com a interpretação sistemática e teleológica requerida pela fundamentalidade dessas regras, vai no sentido de que os bens imóveis dessas entidades, ainda que locados para terceiros, são

²⁴ O Supremo Tribunal Federal vem, recorrentemente, atribuindo grande amplitude a essas expressões no que toca ao reconhecimento de imunidade para as entidades assistenciais. Vide **ARE nº 803.906 AGR/SP**, que reconhece a imunidade do imposto de importação quando da aquisição de bens destinados às finalidades essenciais da entidade imune. No mesmo sentido: **ARE nº 900.676 ED-AGR/ES**; **AGRG no RE nº 237.497/SP**; **AGRG no RE nº 225.671/SP**; **RE nº 203.755/ES**.

²⁵ MÁSER, Marcos Alexandre. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação; Tese de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2016, p. 181.

imunes ao IPTU, desde que a renda ali percebida seja investida nas finalidades essenciais da entidade²⁶.

43. Em assim sendo, o valor constitucional esculpido na norma imunizante estará sendo realizado e não existirá qualquer incoerência interna no sistema.

44. Da mesma maneira, no decorrer da história o STF manteve uma jurisprudência oscilante no que concerne ao reconhecimento da imunidade em situação na qual entidade assistencial tenha adquirido bens para o desempenho de suas atividades finalísticas e suportado o ônus dos tributos incidentes naquela operação, é dizer estando a entidade sita naquilo que ampla doutrina convencionou chamar de '*contribuinte de fato*'.

45. O atual entendimento do STF caminha no sentido de ignorar por completo a repercussão econômica do tributo²⁷, *in casum* ICMS, afirmando não ser cabível a realização de uma interpretação econômica, mesmo quando a CF, de maneira expressa, determina a transferência econômica do ônus.

46. O entendimento vigente vai no sentido de que os intérpretes devem se ater a uma interpretação puramente jurídica da operação, de modo que, não fazendo o '*contribuinte de fato*' parte da relação jurídico-tributária determinada por normas infraconstitucionais, a imunidade não poderia ser reconhecida.

47. O STF, em suas decisões recentes, vem ignorando o exame da translação econômica do tributo, é dizer pouco interessa quem suporta o ônus tributário, se o '*contribuinte de direito*' não é imune haverá incidência de imposto na operação, ainda que o '*contribuinte de fato*', quem verdadeiramente suporta a repercussão do ICMS, seja uma entidade assistencial abarcada pela norma imunizante.

48. Décadas atrás, no entanto, observou-se uma compreensão diametralmente oposta a que hoje se encontra vigente, tendo sido defendida pelo Tribunal a existência de imunidade quando a entidade assistencial suportasse os ônus da tributação na qualidade de '*contribuinte de fato*'.

²⁶ Nesse sentido, vide **súmula vinculante nº 52**.

²⁷ O julgamento mais recente representativo dessa tese é o **RE nº 608.872/MG**, tendo restado fixado com relação ao tema de nº 342 da repercussão geral (*Imunidade de ICMS sobre produtos e serviços adquiridos por entidade filantrópica*), a seguinte tese: "*A imunidade tributária subjetiva aplica-se aos seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do benefício constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.*"

49. Decerto que a concepção mais antiga é aquela que guarda uma coerência maior com o sistema, notadamente pelo fato de que **a repercussão econômica do tributo não pode ser erigida a um quadro de completa inocuidade, isto sob pena de a ficção jurídica - contribuinte - criada pelo legislador infraconstitucional se sobrepor à realidade**²⁸, ignorando os efeitos nefastos que a tributação pode gerar em uma entidade de cunho meramente assistencial.

50. Alguns julgados foram representativos do entendimento acima, sendo a maior parte deles datados do final da década de 1960²⁹. A conclusão dos mesmos ia no sentido de que a realidade econômica não poderia ser soterrada por uma mera liberalidade do legislador na definição de quem comporia o polo passivo da relação jurídico-tributária, não podendo o legislador infraconstitucional, pela mera eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, ignorar a realidade econômica das operações.

5.3. NECESSIDADE DE UMA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA DA NORMA IMUNIZANTE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL TENDO EM VISTA A SUA FUNDAMENTALIDADE MATERIAL

51. Assim, a norma imunizante em questão não pode ser interpretada em uma perspectiva restritiva. Em sentido contrário, **a sua composição perpassa por uma análise sistemática e teleológica dos dispositivos e programas constitucionais**, devendo a sua interpretação se dar na forma que melhor realize os objetivos imbuídos na regra de imunidade, já que a mesma decorre da junção de dispositivos que exprimem valores relevantes no ordenamento jurídico pátrio, tais quais o direito fundamental à saúde e a capacidade contributiva³⁰.

52. Nessa esteira, a norma de imunidade exige uma interpretação conforme a Constituição, é dizer a **dimensão semântica da norma imunizante deve ser construída como resultado da**

²⁸ Nesse sentido, ver voto de Aliomar Baleeiro no **RE nº 69.506/SP**, fl.5. *"Importa saber não como o legislador federal escolheu o sujeito passivo do Imposto de Consumo, mas se, pela maneira escolhida, o tributo vai onerar efetivamente outra Pessoa de Direito Público, suprimindo-lhe parte dos recursos disponíveis para custeio de seus serviços públicos. A realidade e não ficção jurídica escolhida pelo legislador, como técnica de consecução de seus objetivos."*

²⁹ Ver: **RE 68.538/SP**; **RE 69.506/SP**;

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 438.

confluência de uma série de dispositivos constitucionais. É por isso, portanto, que se interpreta imunidade ampliativamente, de forma sistemática e teleológica³¹.

53. No caso em comento, para que se atinja o resultado interpretativo mais adequado do ponto de vista dos objetivos estatais, valores constitucionais e direitos fundamentais dos cidadãos, deve-se levar em conta o acesso ao direito fundamental à saúde proporcionado pela Recorrente quando da realização de suas atividades e a ausência de capacidade contributiva da mesma.

54. Dessa maneira, deve ser reconhecida a fundamentalidade da norma imunizante do art. 150, VI, 'c', CF pela sua estreita ligação com os fins e valores constitucionais³², não cabendo qualquer limitação ao gozo da mesma por atos de mera liberalidade do legislador infraconstitucional.

55. Assim sendo, independentemente de sua posição como '*contribuinte de direito* ou '*de fato*', a entidade assistencial, *in casum* Santa Casa, deve gozar da imunidade aludida sempre que suportar o ônus da tributação, de modo a manter a coerência do sistema jurídico e realização dos fins e valores constitucionais.

56. Nesse sentido, é necessário reiterar que a ficção jurídica criada pelo legislador infraconstitucional jamais pode se sobrepor aos dispositivos, valores e fins constitucionais e à coerência que se impõe na interpretação dos mesmos para que haja harmonia dentro do sistema jurídico.

57. Logo, de uma adequada interpretação da norma imunizante, que congregue os objetivos fundamentais, fins e valores constitucionais e os direitos fundamentais estatuídos na CF/88, a única conclusão palatável é a de que o acórdão recorrido deve ser reformado em sua integralidade, fazendo-se imperioso o reconhecimento da imunidade da Santa Casa em relação ao ICMS incidente na aquisição de medicamentos pela mesma no mercado interno.

³¹ MÁSERA, Marcos Alexandre. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação; Tese de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2016, p. 179.

³² Ibid. p. 181.

5.4. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL RECONHECE A EXISTÊNCIA DO CONTRIBUINTE DE FATO E A RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA

58. Não obstante o fato de que a mera interpretação da norma imunizante já evidencia a necessidade de reconhecimento da imunidade no caso concreto, a legislação infraconstitucional dá ensejo à possibilidade de o '*contribuinte de fato*' buscar a restituição do tributo pago de forma indevida³³, sendo mais um indicativo de que a repercussão econômica do tributo não pode ser ignorada, sendo, sim, relevante para o direito.

6. VIOLAÇÃO À ISONOMIA NA IMPORTAÇÃO DE MEDICAMENTOS E DESINCENTIVO À INDÚSTRIA FARMACÊUTICA NACIONAL

6.1. A IMUNIDADE DAS ENTIDADES ASSISTENCIAIS É LARGAMENTE RECONHECIDA NA IMPORTAÇÃO DE MEDICAMENTOS

59. É certo que o STF já vem, há muito, decidindo no sentido de que as entidades assistenciais, quando figurarem como importadoras de bens/produtos que vão munir o seu patrimônio ou vão ser consumidas pela própria entidade, gozam da imunidade estatuída no art. 150, VI, 'c'³⁴.

60. Portanto, uma das mais evidentes contradições no âmbito do sistema constitucional tributário, gerados pela decisão recorrida, diz respeito à violação da isonomia quando da importação de medicamentos pelas entidades de assistência social que fazem jus ao beneplácito constitucional.

61. Quando essas entidades adquirem medicamentos do exterior, atuam como '*contribuinte de direito*' e gozam da norma imunizante exarada no art. 150, VI, 'c', da CF, não arcando com o ônus econômico do ICMS, e de todos os outros impostos incidentes na operação.

62. Nessa esteira, a contradição é acachapante e, por diversas razões, digna de preocupação, pois quando adquire medicamentos no próprio país, a entidade assistencial, de acordo com a decisão recorrida, não faz jus ao beneplácito constitucional, suportando integralmente a repercussão econômica do ICMS, o que torna interessante a importação dos medicamentos.

63. Assim, é muito mais oneroso para a entidade assistencial adquirir medicamentos do próprio país do que adquirir medicamentos advindos do exterior.

³³ Vide CTN, art. 166.

³⁴ Vide RE 803.906/SP.

64. Dessa maneira, é incorreto afirmar que esse tratamento diferenciado entre aquisição no mercado interno e importação é desimportante para o deslinde da discussão, afinal, a Constituição não pode ser interpretada em tiras³⁵ e a interpretação da norma de imunidade deve ser capaz de congrega todos esses fatores, limitando ao máximo eventuais incompatibilidades no sistema.

65. É por isso, também, que a interpretação restritiva que fora dada pelo TJRS à norma imunizante não se prova adequada, já que a mesma atribui um tratamento mais benéfico para empresas estrangeiras do que para as empresas farmacêuticas nacionais no que concerne à venda de medicamentos para entidades assistenciais de saúde.

66. Nessa linha, é inaceitável que a aquisição de medicamentos do exterior seja mais benéfica para a entidade assistencial do que a aquisição de medicamentos em empresas do próprio país. Essa incoerência na interpretação atribuída à norma de imunidade vai de encontro aos ideais de desenvolvimento da indústria nacional e à política fiscal mais severa empregada nas importações.

67. Essas externalidades negativas não podem impactar negativamente no desenvolvimento da indústria nacional. Não é cabível, sob a luz de nosso sistema constitucional, dar tratamento mais benéfico a industrial estrangeiro do que a industrial nacional, que, no mais das vezes, realiza investimentos no país.

68. Este tratamento mais benéfico na aquisição de medicamentos com o industrial estrangeiro dá ensejo a um quadro de sucateamento da indústria farmacêutica nacional, que, em razão do não reconhecimento da imunidade da Recorrente quando sita na condição de '*contribuinte de fato*', é posta em quadro desfavorável com relação aos industriais não nacionais, já que, quando da importação, o Recorrente ocuparia a posição de '*contribuinte de direito*'.

69. Há, portanto, uma grave incompatibilidade entre o acórdão recorrido e a vasta jurisprudência desta casa no que concerne ao reconhecimento da imunidade das entidades assistenciais quando da aquisição de bens/produtos de industriais estrangeiros.

³⁵ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5.ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131-132.

6.2. DESINCENTIVO À INDÚSTRIA FARMACÊUTICA NACIONAL ORIUNDO DA INTERPRETAÇÃO CONTRADITÓRIA DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS, DA INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DA REGRA IMUNIZANTE

70. A incoerência que emerge da interpretação da norma imunizante é prejudicial para o país, se consubstanciando em uma barreira para o desenvolvimento da indústria farmacêutica nacional, que se situa em um plano concorrencial extremamente desfavorável, não podendo praticar preços tão competitivos quanto as indústrias estrangeiras nas vendas destinadas às entidades assistenciais de saúde em razão da incidência e repercussão econômica do tributo.

71. Deve-se observar, então, o impacto que essa incongruência interpretativa causa nas indústrias farmacêuticas nacionais.

72. Muito embora não seja sabido pela coletividade em geral, as entidades assistenciais na área de saúde prestam um serviço essencial para o funcionamento do SUS. Em levantamento recente, verificou-se que a rede hospitalar beneficente oferece cerca de 38% (trinta e oito por cento) de todos os leitos disponíveis no SUS³⁶, proporcionando acesso à saúde para milhares de pessoas em todo o país.

73. Diante do dado exposto, é evidente que essas entidades adquirem muitos medicamentos para os seus pacientes, consubstanciando-se o trato benéfico na aquisição dos medicamentos advindos do exterior em uma externalidade negativa que deve ser combatida sob pena de inviabilizar, do ponto de vista concorrencial, a atuação mercadológica das indústrias farmacêuticas nacionais.

74. Este dano reside no fato de que parte relevante do seu potencial mercado - entidades assistenciais - é atendido de maneira mais favorável pelas indústrias estrangeiras, já que, nessas operações, a própria entidade assistencial atua na posição de *'contribuinte de direito'*, gozando do beneplácito constitucional.

75. Dessa forma, em razão da indevida interpretação restritiva dada à norma imunizante no acórdão recorrido, as indústrias farmacêuticas nacionais ficam em posição de grande desvantagem, já que nessas operações as entidades assistenciais atuam como *'contribuintes*

³⁶ Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/editoria/saude/2016/07/ministerio-da-saude-certifica-104-entidades-beneficentes> Acesso em: 31/08/2018.

de fato', incidindo ICMS na aquisição do medicamento, o que dá ensejo a um aumento no preço da mercadoria.

76. Nesse sentido, é importante asseverar que não se trata de uma questão pontual sem aptidão para causar danos às indústrias farmacêuticas brasileiras. A questão é muito relevante e vem causando sérios danos às indústrias nacionais, já que as entidades assistenciais, como a Recorrente, são um mercado relevante e tem optado de forma sistemática pela aquisição de medicamentos de empresas estrangeiras.

77. Essa preferência pela aquisição dos medicamentos na indústria estrangeira, como já referido, se deve ao fato de que o preço pago na importação, em razão da não incidência do ICMS e demais impostos, é bastante inferior ao dos medicamentos adquiridos na indústria farmacêutica nacional, quando, em razão do repasse econômico do ICMS, a entidade assistencial, *in casum* a Santa Casa, suporta o ônus econômico do tributo.

78. Essa condição mais benéfica para a aquisição de medicamentos importados vem gerando um quadro preocupante para o desenvolvimento das indústrias farmacêuticas do país. Observa-se que entre 2005 e 2015, a importação de insumos farmacêuticos e medicamentos aumentou na monta de 182% (cento e oitenta e dois por cento), um valor muito mais elevado do que o aumento de faturamento da indústria farmacêutica nacional que girou na casa dos 79% (setenta e nove por cento)³⁷.

79. Esse quadro de sobreimportância das importações reverbera em uma estagnação da indústria farmacêutica nacional, gerando uma dependência ainda maior de nosso país em relação países mais desenvolvidos, que dominam a tecnologia da área e produzem medicamentos em larga escala para exportação.

80. Assim, essa incongruência não encontra lugar no sistema constitucional tributário, fazendo-se necessária a realização de uma interpretação sistemática e teleológica, que realize os fins da norma imunizante e que não gere nenhum tipo de desvantagem para as indústrias farmacêuticas nacionais.

81. Dessa forma, como corolário lógico-natural, urge a necessidade de se reconhecer a imunidade do Recorrente quando figurar como '*contribuinte de fato*' na aquisição de medicamentos no mercado interno.

³⁷ Disponível em: <https://www.interfarma.org.br/noticias/1342> Acesso em: 31/08/2018 às 14:18

82. Portanto, a interpretação mais adequada, de acordo com o nosso sistema, é aquela em que se vislumbra a existência de imunidade no caso discutido, devendo o acórdão recorrido ser reformado em sua integralidade para que se conste o reconhecimento e declaração da imunidade do Recorrente quando sito no quadro de '*contribuinte de fato*' nas operações de aquisição de medicamentos e demais insumos para o exercício de suas atividades.

7. NATUREZA DA ENTIDADE ASSISTENCIAL DE SAÚDE

7.1. FUNÇÃO DE SUBSTITUTO DO ESTADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL

83. As entidades assistenciais, como já antecipado, ante a sua relevância, não possuem um papel de simples complemento do serviço público de saúde prestado pelo Estado.

84. As entidades assistenciais de saúde, em verdade, são fundamentais para evitar a falência do SUS brasileiro. Elas maximizam a efetividade do direito fundamental à saúde³⁸, de modo que sem elas teríamos uma diminuição de praticamente 40% (quarenta por cento) na capacidade operacional do SUS³⁹.

85. A relevância dessas entidades é incontestável. No presente cenário já temos diversos problemas com falta de vagas para internação e dificuldades na realização de exames, sem o suporte dessas entidades, então, o caos imperaria⁴⁰.

86. Deve-se ressaltar ainda que são as entidades assistenciais que realizam a maior parte das cirurgias e tratamentos oncológicos, neurológicos e transplantes no âmbito do SUS, o que denota o grau de especialização dessas entidades, que, no mais das vezes, prestam serviços complexos que o Estado não está habilitado para prestar, atuando como um substituto do Estado no exercício desses serviços públicos essenciais⁴¹.

³⁸ MÁSERA, Marcos Alexandre. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação; Tese de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2016, p. 7.

³⁹ Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/noticias/saude/2016/07/ministerio-da-saude-certifica-104-entidades-beneficentes> Acesso em: 01/09/2018.

⁴⁰ Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/RADIOAGENCIA/521593-FALTA-DE-LEITOS-DE-UTI-EM-HOSPITAIS-PUBLICOS-PREOCUPA-PARLAMENTARES.html> Acesso em: 01/09/2018.

⁴¹ Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/editoria/saude/2016/07/ministerio-da-saude-certifica-104-entidades-beneficentes> Acesso em: 01/09/2018.

87. Assim, quando se fala em entidades beneficentes de saúde, fala-se em mais de seis mil e trezentas entidades⁴² que atuam concomitantemente ao Estado na prestação de serviço público de natureza essencial⁴³.

88. A Santa Casa é uma entidade beneficente de assistência social que exerce atividade do Estado⁴⁴, prestando serviço público de saúde de alta especialização para os seus cidadãos.

89. É inadmissível que, diante de uma interpretação sistemática e teleológica da norma imunizante, recaia sobre a referida entidade o ônus da repercussão econômica do tributo, que lhe fere de morte, causando uma diminuição em sua capacidade de atendimento da população.

90. Dessa maneira, urge como corolário lógico e natural a necessidade de preservação, proteção e estímulo a essas entidades, que realizam o trabalho do Estado na consecução de atividades de interesse público de primeira necessidade, promovendo, com isso, o bem-estar social.

91. Não podemos ignorar, ainda, a dimensão de fundamentalidade material⁴⁵ da imunidade tributária das entidades de assistência social, já que estas viabilizam a efetivação dos valores constitucionais e direitos fundamentais tutelados no sistema jurídico pátrio.

92. Repise-se, então, que a Santa Casa atua como substituta do poder público no exercício de serviços públicos de primeira necessidade, não podendo ter seus recursos gravados pelo ônus da repercussão econômica do ICMS.

93. O direito, portanto, no caso concreto, socorre à Recorrente, já que da mais adequada interpretação da regra de imunidade enunciada no art. 150, VI, 'c', da CF, a norma jurídica que se extrai é a de que é imune a entidade de assistência social quando situada na figura de '*contribuinte de fato*' na aquisição de medicamentos no mercado interno.

⁴² Ibid.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 210.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 475.

⁴⁵ OLIVEIRA, Marcello Souza. Direitos fundamentais dos contribuintes: a fundamentalidade material das limitações ao poder de tributar, in: Situações jurídicas tributárias: estudos em homenagem ao prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Leandro Aragão Werneck e Marcelo Bloizi Iglesias. Belo Horizonte: Arraes editores, 2018, p.48.

7.2. RECOLHIMENTO QUE DÁ ENSEJO A MERO REINVESTIMENTO COM PIOR APROVEITAMENTO DOS RECURSOS

94. Ademais, a concessão da imunidade tributária à Santa Casa, no caso concreto, tem a aptidão de promover um acesso mais amplo aos direitos fundamentais do que a mera aplicação de recursos orçamentários por parte dos entes federados⁴⁶ com o tributo recolhido⁴⁷.

95. Em não suportando o ônus da repercussão econômica do tributo, a entidade imune aplica em sua finalidade esses recursos, promovendo, uma elevação na sua capacidade operacional e, conseqüentemente, atingindo um maior número de indivíduos, cumprindo, com maior efetividade, os objetivos, programas, direitos e valores exarados na CF.

7.3. FUNÇÃO DA SANTA CASA E MELHOR APROVEITAMENTO DOS RECURSOS PÚBLICOS EXIGEM REFORMA DA DECISÃO EXARADA

96. Portanto, não há razões palatáveis que alicercem o entendimento exarado no acórdão recorrido. Uma interpretação sistemática e teleológica do enunciado imunizante vai nos conduzir à conclusão de que a norma de imunidade abarca as situações em que a Santa Casa figura na qualidade de '*contribuinte de fato*', seja pela sua natureza de substituta do Estado ou em razão do melhor aproveitamento dos recursos públicos que advém dessa desoneração.

8. INEXISTÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DAS ENTIDADES ASSISTENCIAIS

8.1. FUNÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA PREVISÃO CONSTITUCIONAL

97. A capacidade contributiva é norma com função limitante da tributação em diversos ordenamentos jurídicos de países democráticos, p. ex., Portugal⁴⁸ e Espanha⁴⁹, devendo o

⁴⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo, 12ª ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 580.

⁴⁷ BRITO, Edvaldo. Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico, 2ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2016, p. 22.

⁴⁸ Constituição da República Portuguesa, 1967. Art. 106. "*O sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos.*"

⁴⁹ Constituição da Espanha, 1978. Art. 31. "*Todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que em caso algum terá alcance confiscatório.*"

imposto pago ser o mais próximo possível da capacidade contributiva expressa pelo indivíduo atingido por seu ônus.

98. A CF/88, seguindo a tendência de democratização das relações entre particulares e Estado⁵⁰, consagrou o princípio da capacidade contributiva⁵¹, afirmando que, sempre que fosse viável, os impostos seriam graduados de acordo com a capacidade de cada um para concorrer com as despesas públicas.

99. Essa precisão na medida da capacidade contributiva se consubstancia em um direito fundamental do contribuinte⁵², protegendo-o de excessos perpetrados pelo Império Estatal⁵³, devendo ser respeitado pelo Estado no exercício de seu poder de tributar

100. A capacidade contributiva é compreendida, portanto, com uma finalidade de distribuição das riquezas, já que cada um, via de regra⁵⁴, contribuiria para as despesas gerais do Estado apenas naquilo que pudesse⁵⁵, não havendo uma vinculação direta com o serviço que lhe é prestado⁵⁶.

101. O critério da isonomia material, portanto, é um componente essencial na interpretação deste princípio, devendo cada um arcar com o imposto que lhe é proporcional à capacidade de concorrer com as despesas públicas gerais estatais⁵⁷. Quanto maior for a expressão de capacidade contributiva de uma determinada pessoa, maior será o imposto a ser pago.

⁵⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*, Malheiros, 2002, p. 21.

⁵¹ CF/88. Art. 145 “[...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁵² ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade - Série Doutrina Tributária*, v. VI, São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 65.

⁵³ OLIVEIRA, Marcello Souza. *Direitos fundamentais dos contribuintes: a fundamentalidade material das limitações ao poder de tributar*, in: *Situações jurídicas tributárias: estudos em homenagem ao prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta*. Leandro Aragão Werneck e Marcelo Bloizi Iglesias. Belo Horizonte: Arraes editores, 2018, p.49.

⁵⁴ Nesse sentido, ver TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*, Malheiros, 2002, p. 31. *“Com base no princípio da capacidade contributiva são julgados, porém, apenas os dispositivos que têm a finalidade primária de arrecadar recursos para o Tesouro Nacional. Ele não vale para normas de finalidade extrafiscal.”*

⁵⁵ *Ibid*, p. 32.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 36ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 40.

⁵⁷ Nesse sentido, ver BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. *“É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de*

102. Nesse sentido, há uma imposição constitucional ao legislador ordinário, por meio da qual, via de regra, se restringe o seu poder de escolha dos fatos geradores de impostos, sendo estes restritos aos eventos reveladores de capacidade contributiva. A capacidade contributiva, portanto, é pressuposto de tributação.⁵⁸

103. Questiona-se, então, de que maneira se pode extrair a capacidade contributiva de um determinado indivíduo se o imposto a ser pago decorre de sua expressão.

104. Em análise preliminar, o que se verifica é que impostos só podem ser pagos com renda auferida ou com renda acumulada, no decorrer do tempo, como patrimônio⁵⁹.

105. O grande questionamento para a discussão empreendida nesta lide, portanto, diz respeito a qual espectro dessa renda pode ser tributada e se a ausência de capacidade contributiva da Recorrente, a interpretação sistemática e teleológica da imunidade e a fundamentalidade dos serviços prestados impendem para o reconhecimento da imunidade exarada no art. 150, VI, 'c', CF.

8.2. CAPACIDADE ECONÔMICA X CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - EXPRESSÕES QUE NÃO SÃO SINÔNIMAS

106. A imprecisão terminológica é, desde sempre, um dos grandes problemas percebidos na aplicação do direito. É certo que a má utilização do vernáculo dá ensejo a uma série de discussões que não necessitariam ser empreendidas se houvesse um maior cuidado do legislador quando da positivação dos enunciados.

107. Uma dessas imprecisões se encontra posta no §1º, do art. 145 da CF/88. Quando o constituinte fez referência à capacidade econômica dos indivíduos, em verdade não fazia referência à capacidade econômica *lato sensu*, mas, sim, à capacidade contributiva, é dizer aquela parte da capacidade econômica que poderia ser atingida pelo ônus do tributo⁶⁰.

instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.”

⁵⁸ OLIVEIRA, Marcello Souza. Direitos fundamentais dos contribuintes: a fundamentalidade material das limitações ao poder de tributar, in: Situações jurídicas tributárias: estudos em homenagem ao prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Leandro Aragão Werneck e Marcelo Bloizi Iglesias. Belo Horizonte: Arraes editores, 2018, p.54.

⁵⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva, Malheiros, 2002, p. 31.

⁶⁰ *Ibid*, p.30.

108. Assim, capacidade econômica e capacidade contributiva não são expressões sinônimas, de modo que, muito embora a primeira abarque a segunda, esta é muito mais restrita.

109. Logo, tudo que for capacidade contributiva é capacidade econômica, mas nem tudo que for capacidade econômica poderá ser reputada como capacidade contributiva. É dizer, a primeira não vai refletir de maneira obrigatória na segunda, mas sem a primeira jamais teremos a segunda⁶¹.

110. Tanto são expressões distintas que a própria legislação tributária brasileira possibilita, em diversas situações, a diminuição da base de cálculo do IRPF, isto com o fito de promover a justiça fiscal, afinal, não é adequado que aquele que gaste toda a sua renda com festas pague o mesmo imposto que o que comprometa quase toda sua renda em remédios, por exemplo.

111. Dessa maneira, para fins de tributação, o que se busca mensurar é a capacidade contributiva⁶², de modo que se determinado sujeito não exprime capacidade contributiva, via de regra, ele não poderá concorrer com as despesas públicas gerais, não podendo ter o seu patrimônio e sua renda afetados pela exação tributária.

112. É importante observar que esse princípio exprime um caráter de individualidade, ajustando-se às condições individuais de cada contribuinte⁶³, não sendo hábil para ser manejado de forma coletiva.

113. É por isso que o manejo da capacidade contributiva não pode se dar de maneira genérica. Para que a sua aplicação apresente o mínimo de segurança, deve-se perquirir cuidadosamente acerca da situação em análise. Assim, sendo a capacidade contributiva um princípio real, o que vale é capacidade contributiva efetiva e não a presumida⁶⁴.

114. É em razão disso que se faz necessária uma criteriosa análise da situação da Recorrente e sua impossibilidade de concorrer para com o custeio das despesas públicas gerais.

⁶¹ Nesse sentido, ver MOSCHETTI, Francesco. El principio da capacidad contributiva. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 47: *"a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas."*

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 356.

⁶³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva, Malheiros, 2002, p. 32.

⁶⁴ Ibid, p.33.

8.3. RECORRENTE NÃO POSSUI CAPACIDADE DE CONCORRER COM AS DESPESAS PÚBLICAS GERAIS - BENS E PATRIMÔNIO DESTACADOS PARA REALIZAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE NATUREZA ESSENCIAL

115. Reitera-se que o caso em discussão nos autos trata de incidência da repercussão econômica do ICMS em relação à Santa Casa na aquisição de medicamentos no mercado interno para manejo em seus pacientes do SUS.

116. A Recorrente é entidade assistencial de saúde, atua sem fins lucrativos e presta um serviço público essencial, reinvestindo todo e qualquer ganho obtido na realização de sua finalidade, atuando em substituição ao Estado.

117. Assim, a Santa Casa promove relevante desoneração dos entes federados, que se beneficiam direta ou indiretamente dos serviços prestados pela entidade⁶⁵, fornecendo à população acesso a um serviço de qualidade.

118. Estando todos os seus recursos afetados para consecução de serviço público de natureza primordial, conclui-se que a Recorrente não é dotada de capacidade contributiva. Em razão disso, é incapaz de concorrer com as despesas públicas gerais.

8.4. AUSÊNCIA DE APOIO GOVERNAMENTAL E ENVIDAMENTO DA SANTA CASA - RECORRENTE NÃO EXPRIME CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EFETIVA

119. Atualmente, ante a ausência de apoio governamental, essas entidades vêm sofrendo um sério desengajamento na execução de suas atividades, pois sem o devido apoio governamental o custeio de suas operações fica muito prejudicado.

120. No cenário atual, cerca de 90% (noventa por cento) das Santas Casas de Misericórdia do Brasil estão endividadas⁶⁶, apresentando grandes dificuldades para continuar operando por ausência de recursos, situação que é vivida, também, pela Recorrente⁶⁷.

121. Nos dizeres de Klaus Tipke e Douglas Yamashita "*o princípio capacidade contributiva é um princípio real, ou um princípio daquilo que é*⁶⁸". Embora curta, a lição trazida é relevante,

⁶⁵ Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/editoria/saude/2016/07/ministerio-da-saude-certifica-104-entidades-beneficentes> Acesso em: 01/09/2018 às 18:14

⁶⁶ Disponível em: <https://www.redebrasilatual.com.br/saude/2017/05/em-todo-o-pais-pelo-menos-90-das-santas-casas-estao-endividadas> Acesso em: 02/09/2018 às 1:35

⁶⁷ Disponível em: https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/2016/08/geral/513159-divida-dos-hospitais-filantropicos-com-bancos-ja-chega-a-r-1-4-bilhao.html Acesso em: 10/09/2018 às 18:22

pois leva-se em conta para a mensuração da capacidade contributiva a real possibilidade de concorrer com as despesas públicas gerais e não uma possibilidade presumida.

122. Assim, p. ex., se uma pessoa gasta tudo aquilo que percebe com saúde, embora possua capacidade econômica, não exprimirá qualquer capacidade contributiva, não podendo recair sobre a mesma a incidência econômica do tributo. A ausência de capacidade contributiva se dá pelo fato de que toda a sua renda estaria afetada com aqueles gastos de natureza essencial.

123. A lógica em relação às entidades assistenciais de saúde, *in casum* a Santa Casa, não pode ser distinta, já que, assim como na hipótese supracitada, toda a sua renda e patrimônio são destinados à prestação de serviço público essencial, não podendo recair sobre a mesma qualquer tributação que vá onerar e reduzir sua capacidade operacional.

124. Nesse sentido, não há que se falar em existência de capacidade contributiva da entidade para que possa arcar com a incidência econômica do tributo, haja vista que todo o patrimônio e renda da Recorrente se encontram afetados para consecução de suas atividades fins, de modo que subtrair esses recursos por meio da incidência tributária seria tornar ainda mais inviável a realização de suas atividades.

8.5. RECURSO JÁ DESTINADO AO EXERCÍCIO DE SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE EXAÇÃO - RECURSO JÁ NASCE AFETADO

125. Ademais, é necessário observar que o Estado Tributário não pode subtrair aquilo que ele deve devolver no exercício de suas atividades enquanto Estado Social, ou seja, enquanto responsável pelo exercício de serviços públicos essenciais⁶⁹. Assim, temos que qualquer recurso do Recorrente, ante a sua destinação, já nasce afetado, não podendo concorrer com as despesas públicas gerais.

126. Ao subtrair recurso que já se encontra destinado à prestação de serviço público essencial, o Estado apenas dificulta e torna mais cara a efetivação daquele direito fundamental, de modo que a praticabilidade da exação resta prejudicada.

⁶⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva, Malheiros, 2002, p. 33.

⁶⁹ Ibid, p. 34.

127. Portanto, é ilógico permitir que o ônus do tributo interfira na consecução das atividades finalísticas de uma entidade que não exprime qualquer capacidade de concorrer com as despesas públicas. Urge, como corolário lógico e natural, o reconhecimento da impossibilidade da Santa Casa de suportar a repercussão econômica do ICMS na aquisição de medicamentos, tornando-se pujante a reforma do acórdão guerreado.

8.6. NOS TRIBUTOS INDIRETOS O QUE VALE É A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO "CONTRIBUINTE DE FATO"

128. Ademais, deve-se observar que, nos tributos tidos por '*indiretos*', quando a incidência acaba sendo suportada pelo consumidor final, o que há de ser avaliado é a capacidade contributiva do '*contribuinte de fato*', é dizer daquele sob o qual a CF determina que recaia o ônus do tributo⁷⁰.

129. Assim deve-se proceder em razão do fato de que o "bem tributável" do ICMS, no caso concreto, é apenas o consumo final, que é o que representa o sacrifício definitivo de renda acumulada, devendo ser analisada, desse modo, a capacidade contributiva daquele que arca em efetivo com a incidência do tributo⁷¹, é dizer daquele que despende da renda que acumulou.

130. Diante do exposto, é evidente que a Santa Casa não possui capacidade contributiva, não podendo arcar com o ônus do tributo incidente na aquisição de medicamentos no mercado interno. Do mesmo modo, observa-se que nos tributos tidos por '*indiretos*', *in casum* ICMS, a capacidade contributiva que deve ser analisada é a do '*contribuinte de fato*', que, como já salientado, é quem suporta a incidência econômica do tributo.

9. CONCLUSÃO - SUMA DAS RAZÕES QUE CONDUZEM À NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO IMPUGNADO

131. Em suma, levando em conta a natureza do Recorrente, a interpretação que encontra melhor guarida em nosso sistema vai no sentido de compreender como imune todas as operações de aquisição de medicamentos em que as entidades de assistência social atuem como '*contribuinte de fato*', observando, ainda, o fato de que a ficção jurídica eleita pelo legislador infraconstitucional - *contribuinte* - não pode se sobrepor à realidade econômica.

⁷⁰ Ibid, p.105.

⁷¹ Ibid, p.111.

132. Da mesma maneira, a CF/88 determina o repasse econômico do ICMS ao consumidor final, de modo que uma interpretação não sistemática desses dispositivos nos conduz a uma contradição interna no âmbito do próprio sistema.

133. Dessa forma, quem, nas operações aqui discutidas, suporta efetivamente a incidência econômica do tributo é a Santa Casa, que, diante da dicção constitucional, é inegavelmente imune, não podendo sobre a mesma se operar a repercussão econômica do ICMS.

134. Salientamos, ainda, a inexistência de capacidade contributiva exprimida por parte da Recorrente, o que impende pela impossibilidade de a mesma arcar com o repasse econômico do ICMS, já que, via de regra, o imposto só pode ser cobrado diante de um fato que exteriorize capacidade de concorrer com as despesas públicas gerais, o que não ocorre no caso em discussão nestes autos.

10. PEDIDO

135. Em razão de tudo quanto fora exposto, a Recorrente pugna pelo completo provimento do recurso apresentado, com o reconhecimento da imunidade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre com relação ao ICMS incidente em todas as operações de aquisição de medicamentos, insumos e quaisquer outros bens destinados à sua atividade fim no mercado interno em que atue na qualidade de "*contribuinte de fato*".

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997.
2. BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*/4ª edição – São Paulo: Noeses, 2007.
3. BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional - Série Doutrina Tributária v. IX* - São Paulo: Quartier Latin, 2013.
4. BORGES, José Souto Maior. *A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988*, in: *Revista de Direito Tributário*, nº 64, 1994, p. 8 - 19.
5. BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-Membros em "Guerra Fiscal"* - Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
6. BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição: estudos e pareceres* -1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016.
7. BRITO, Edvaldo. *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico*, 2ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2016.
8. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
9. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
11. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014.
12. CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. – 11. Ed.– Salvador: JusPODIVM, 2017.
13. DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. São Paulo; Saraiva, 2005
14. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 4ª Ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1976.
15. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito : técnica, decisão, dominação* - 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2003

16. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5.ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.
17. HAYASHI, Alexandre Yoshi. *Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 108, 2013, p. 575-618.
18. JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. *Interpretação das imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal*. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, 160 fls.
19. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 12ª ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.
20. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. – Belém: CEJUP, 1986. 373p.
21. LIMA, Daniel Araújo. *A amplitude da imunidade dos templos religiosos: Exoneração de impostos diretos e indiretos*. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, 2006.
22. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 36ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
23. MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Tradução: Allan Vidigal Hastings. São Paulo, Cengage Learning, 2009.
24. MÁSER, Marcos Alexandre. *A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação*; Tese de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2016.
25. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
26. MORSCHBACHER, José. *Repetição do indébito tributário*. – São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983.
27. MOSCHETTI, Francesco. *El principio da capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

28. PORTELLA, André. *As limitações ao poder de tributar estabelecidas na Constituição Federal de 1988*, in: Revista ESMAT, ano 8 - nº 10, p. 89 - 110.
29. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro, Lumen Iuris, 2010.
30. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. – 27. ed. – São Paulo: Saraiva, 2002
31. Revista Direito Tributário Atual, nº 20 / Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coordenadores). - São Paulo: Dialética, 2006.
32. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade* - Série Doutrina Tributária, v. VI, São Paulo: Quartier Latin, 2012.
33. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 7ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.
34. SCHOUERI, Luís Eduardo. *A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro*. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, [S.l.], v. 27, n. 1, p. 39-48, jan. 1987. ISSN 2178-938X. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38958>.
35. SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Elementos de teoria geral do direito* - 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015.
36. SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2013. (Coleção saberes do direito. Vol. 60).
37. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*, 2002.
38. *Tratado de Direito Tributário*, volume 1 / Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). - São Paulo: Saraiva, 2011.
39. WERNECK, Leandro Aragão. *O princípio sistêmico da tipicidade tributária*. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, 2018.
40. WERNECK, Leandro Aragão; IGLESIAS, Marcelo Bloizi (organizadores). *Situações jurídicas tributárias: estudos em homenagem ao prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018.