

## **II TAX MOOT COMPETITION BRAZIL**

### **MEMORIAL DO CONTRIBUINTE HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA**

Equipe nº 123.

## SUMÁRIO

1 SÍNTESE FÁTICA.....	3
2 QUESTÃO CONSTITUCIONAL.....	3
3 A IMPORTÂNCIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “C”, DA CF .....	4
4 O DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE.....	6
5 INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL .....	7
6 INCIDÊNCIA DO ICMS ONERANDO OS SERVIÇOS DA ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	10
7 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	11
8 A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO ICMS .....	13
9 A NECESSIDADE DE REEXAME DO ENTENDIMENTO CONSAGRADO NO RE 608.872/MG.....	16
10 CONCLUSÃO.....	19
11 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	20

Excelentíssimos Senhores Ministros do Supremo Tribunal Federal,

## **1 SÍNTESE FÁTICA**

Trata-se de Recurso Extraordinário com fundamento no art. 102, III, alínea “a”, da Constituição Federal, interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia em face do acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que permitiu à Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul cobrar ICMS nas compras de insumos para a aplicação em serviços prestados pelo Hospital. Com a finalidade de ver declarado o direito à imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal também na aquisição de medicamentos.

No caso em apreço, o Recorrente adquiriu medicamentos de fornecedor particular para atendimento de seus pacientes internados. Com o repasse econômico do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) destacado na nota fiscal, buscou-se aplicar a imunidade, garantida constitucionalmente.

Ressalta-se que o caso não trata somente de uma relação jurídica consumerista. O tributo fora economicamente repassado à instituição. Assim, atinge diretamente patrimônio, renda e serviços do Recorrente que é uma entidade detentora a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF.

Com efeito, é devido o reconhecimento da referida imunidade, eis que o Recorrente é entidade de assistência social sem fins lucrativos, cujos resultados que auferem são integralmente revertidos para sua atividade assistencial, cumprindo com o próprio objetivo da norma constitucional, conforme se passa a expor.

## **2 QUESTÃO CONSTITUCIONAL**

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul ao decidir pela não aplicação da imunidade prevista do Hospital Santa Casa da Misericórdia, afrontou diretamente o art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, bem como o princípio da capacidade contributiva, positivado no art. 145, §1<sup>a</sup>, do texto constitucional.

Nesse sentido as entidades de assistência social são duplamente protegidas. Além disso, os dispositivos supramencionados são de extrema relevância para a justiça fiscal, uma vez que, para que sejam cobrados tributos, o próprio texto constitucional estabeleceu limites ao poder de tributar, ou seja, uma competência tributária negativa. Desse modo, tais dispositivos não

deveriam ser violados, pois devem ser observados antes mesmo da instituição do tributo por parte dos entes políticos competentes.

Assim, o acórdão recorrido, ao afastar a aplicação da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, afrontou diretamente princípios fundamentais para o Estado Democrático de Direito, basilares para a justiça fiscal, além da saúde, área de atuação das santas casas, tida como direito fundamental de natureza social, conforme art. 6º da CF-88.

### **3 A IMPORTÂNCIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “C”, DA CF**

O Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre é uma entidade de assistência social, que cumpre todos os requisitos legais necessários para ser assim classificada. As entidades de assistência social integram o Terceiro Setor.

O Terceiro Setor possui nítidas diferenças em relação ao Estado e ao Mercado. Dentre as principais características que as singularizam estão: serem organizações da sociedade civil, regidas pelo direito privado, não ter finalidade lucrativa e possuir o intento de atender os interesses coletivos.

Dentre os interesses que estas instituições defendem estão os direitos sociais, previstos no art. 6º, da CF. Dos direitos previsto na Constituição, de primordial importância é o direito à saúde.

Assim, para José Eduardo Sabo Paes, instituições de assistência social “são aquelas pessoas jurídicas de direito privado, associações civis, fundações e serviços sociais dedicados à previdência, saúde e assistência social”.<sup>1</sup>

Desse modo, por se colocarem como instituições garantidoras de direitos tão relevantes para a sociedade, as entidades de assistência social recebem atenção especial do Estado. Tão grande é a importância que **o próprio Estado cuidou de protegê-las** para que estas possam continuar prestando seus serviços.

Importante destacar que as entidades de interesse social, ao buscarem a efetividade dos direitos sociais, **realizam a função que incumbe ao próprio Estado**, ou seja, são instituições que tomaram para si trabalho que deveria ser desempenhado por entes públicos. Segundo Carrazza<sup>2</sup>:

---

<sup>1</sup> PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 720.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p 888.

Infelizmente, o Estado não tem condições de, sozinho, prestar os serviços que implementariam a fruição de todos estes direitos sociais. Daí precisar valer-se de entidades não governamentais, com finalidade de assistência social beneficente. Tais entidades são justamente as instituições sem fins lucrativos.

O Estado, para proteger as entidades, dispõe de uma série de mecanismos legais a fim de garantir a existência, manutenção e continuidade das associações sem fins lucrativos. Algumas dessas garantias foram estabelecidas dentro do próprio texto constitucional, como é o caso das imunidades tributárias. As entidades, como o Hospital Santa Casa de Misericórdia, são imunes, **não somente aos impostos** nos termos do art. 150, VI, “c”, da CF, **mas também às contribuições para a seguridade social** do art. 195, § 7º. Demonstrando assim, **dupla proteção** para que as entidades continuem funcionando.

A principal finalidade da imunidade tributária, conforme inscrita nos artigos supracitados é assegurar que as associações não tenham sua renda atingida pela via tributária. De modo que, não cabe ao Estado onerar quem presta um serviço que deveria ser de sua competência.

A imunidade foi criada como forma de proteção de tais instituições que, se tributadas, poderiam ver atingidos os recursos que seriam utilizados para a efetivação dos direitos sociais.

A primeira ideia que se tem com relação às imunidades é a de que o Constituinte houve por bem proteger (tornar imunes) certas pessoas ou circunstâncias. É intuitivo que a imunidade se identifica com um valor tão caro ao constituinte, que houve por bem impedir que o Estado, por meio de impostos, viesse a tolher e exercício de certa liberdade<sup>3</sup>.

Vale ressaltar, ainda, que as **imunidades não são privilégios**. Elas decorrem da premissa de que não seria lógico, ou útil, o Estado retirar recursos dessas entidades por meio da tributação, prejudicando-as no desempenho de suas funções, para depois aplicá-lo nas mesmas áreas de alcance das entidades.

A imunidade dessas entidades se faz de grande relevância já que quando o texto constitucional vedou à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou os serviços das instituições de assistência social, pretendeu-se **evitar o ônus financeiro**, que sem sombra de dúvidas irá prejudicar o funcionamento da entidade e, conseqüentemente, a população que depende de seus serviços será atingida. Assim, disserta José Eduardo Soares de Melo:

---

<sup>3</sup> SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 425.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o constituinte objetivou preservar valores de relevante interesse nacional como a democracia, a força trabalhadora, a educação, a saúde, a previdência e a proteção aos carentes, impedindo ônus tributário que pudessem afetar sua capacidade econômica, necessária ao desenvolvimento de suas atividades societárias e pessoais.<sup>4</sup>

Assim, é evidente a necessidade da existência de tal imunidade no corpo da Constituição Federal como uma **espécie de defesa da entidade**, que não deve ver seu patrimônio, renda ou serviços desfalcados pela via tributária.

Desse modo, deve ser concedida a imunidade ao Hospital Santa Casa da Misericórdia, tendo em vista ser detentor da imunidade tributária subjetiva prevista na Constituição, bem como por **preencher todos os requisitos** para ser uma entidade de assistência social, como já mencionado.

#### **4 O DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE**

O presente caso trata de direito fundamental previsto na Constituição, tendo em vista que o Recorrente presta serviço de saúde à população e utiliza os medicamentos adquiridos no cumprimento de suas funções, as quais são primordiais para toda a sociedade.

Nesta linha, ao ser criada a Constituição Federal de 1988, foi constituído o Estado, determinando as formas de governo, se valendo do princípio federativo, repartindo as funções e instituindo competências para cada uma delas. Não somente isso, a CF também cuidou de **garantir direitos importantes para a sociedade**.

Dentre esses direitos de relevância para a sociedade e que acabaram sendo constitucionalizados, está o direito à saúde, **consagrado como direito fundamental pela CF/88**, sendo esta a primeira constituição a tratar do tema dessa maneira.

Além de ter sido inserido na redação do art. 6º, da CF, que elenca o rol de direitos sociais, o direito à saúde possui uma seção própria na CF. A seção vai dos arts. 196 a 200 do texto constitucional.

Conforme pode ser lido no art. 196, saúde é um direito de todos e um dever do Estado. Desse modo, existe um direito subjetivo de caráter individual e coletivo ao mesmo tempo e existe um dever de prestação do Estado, conforme leciona Gilmar Mendes: “o dispositivo constitucional deixa claro que, para além do direito fundamental à saúde, há o dever

---

<sup>4</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 371.

fundamental de prestação de saúde por parte do Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).”<sup>5</sup>

Apesar de ser um dever fundamental do Estado, conforme supramencionado, o Estado **não consegue, por seus próprios meios, atender à demanda de toda a população** por uma série de motivos, como por exemplo, a falta de recursos financeiros para manter o sistema.

Com a insuficiência estatal, surgem então, organizações da sociedade civil, tomando para si a função de garantir o acesso à saúde de forma ampla e irrestrita. Por perceber que a atuação das entidades de assistência social, no âmbito da saúde, é de fundamental relevância, o Estado permite, então, que estas atuem em uma área de sua competência.

É de suma importância ressaltar que o Recorrente **possui convênio com o Sistema Único de Saúde** na proporção de 60%, sendo que essa porcentagem do serviço deve estar à disposição do Estado. Esta é uma exigência do art. 4º, inc. II da Lei 12.101/2009 para que a Entidade de saúde obtenha a sua certificação. Razão disso, as Entidades recebem os recursos do SUS, mas devem oferecer contraprestação de seus serviços ao Estado.

Por isso, além da imunidade concedida pelo art. 150, inc. VI, alínea “c” da Constituição Federal, o Recorrente presta serviço de saúde, o qual é essencial para a população e direito fundamental previsto na Constituição. Ademais, através de seu convênio com o SUS concede 60% de seus serviços, leitos, e medicamentos ao Estado.

Assim sendo, a proteção às entidades são justificadas pelo fato de que a sua participação na efetivação da saúde pública é de fundamental importância para a coletividade e para o Estado. De modo que tolher suas atribuições, mesmo que seja afetando seu patrimônio pela via tributária é completamente descabido.

Por essa razão, o Recorrente **faz jus à imunidade**, tanto pela previsão constitucional, quanto pela **prestação de uma atividade essencial** para a sociedade e para o Estado, e ainda, por participar ativamente do SUS através do convênio de 60% de seus serviços com o Estado.

## **5 INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL**

A questão constitucional cinge-se a estabelecer a aplicação da imunidade aos tributos em que há possibilidade de repasse do ônus financeiro a outra pessoa, notadamente o ICMS. Em especial no caso da aplicação da imunidade para entidades de assistência social sem fins lucrativos, em razão da aquisição de medicamentos de um fornecedor.

---

<sup>5</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 696.

O referido hospital de Porto Alegre consiste em entidade privada e filantrópica e, portanto, titular da imunidade tributária do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988. Apesar disso, em alguns casos **a imunidade acaba sendo restringida** por alguns pontos a seguir explicados.

O primeiro ponto a ser observado diz respeito aos requisitos que devem ser cumpridos para que elas gozem da imunidade constitucional.

No que concerne aos requisitos legais que devem ser atendidos para que as associações sejam beneficiadas com o instituto da imunidade, a Constituição Federal, em seu art. 146, reserva a matéria à lei complementar. O Código Tributário Nacional estabelece no art. 14 três requisitos a serem cumpridos pela instituição, sendo eles:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Para Schoueri,<sup>6</sup> “esses são **os únicos requisitos que devem ser observados** para que se goze a imunidade” (grifou-se).

O segundo ponto a ser observado na interpretação do texto presente na alínea "c", VI do art. 150 da CF refere-se às expressões **patrimônio, renda e serviços**.

Em uma interpretação literal do texto poderíamos concluir que os termos estariam se referindo tão somente às classificações dos tributos conforme dispostas no Código Tributário Nacional. Assim a imunidade alcançaria apenas as hipóteses em que a entidade possua patrimônio, aufera renda e preste serviço.

Deste modo, seriam excluídos da imunidade os impostos sobre importação e exportação (II e IE), impostos sobre operações com produtos industrializados (IPI), impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF) e impostos sobre a circulação de mercadorias (ICMS), sendo este último objeto de questionamento no caso em tela.

Insta salientar que essa classificação dos impostos só existe como **divisão metodológica** para o próprio CTN, não devendo ser utilizada para **restringir o alcance da norma**

---

<sup>6</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 473.



**constitucional.** Vale ressaltar que para outras áreas do conhecimento, como a economia, todos os tributos atingem diretamente ou renda, ou patrimônio, ou serviço.

Ademais, o STF já se posicionou no RE 203.755/ES<sup>7</sup>, no sentido de que não deve o intérprete da lei observar as classificações infraconstitucionais com a finalidade de excluir a imunidade de uma entidade de assistência social. Confira-se:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, “c”.

I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

II. - Precedentes do STF.

III. - R.E. não conhecido.

Compartilha de tal pensamento Luís Eduardo Schoueri<sup>8</sup> ao aduzir que “daí parecer acertado afirmar que a imunidade estende-se a todos os impostos, qualquer que seja a hipótese tributária já que, sempre, ou o patrimônio, ou a renda, ou os serviços do ente imune serão afetados”.

Para além disso, a interpretação da norma tributária deve ser feita conforme as demais normas do ordenamento jurídico, a saber, usando de métodos interpretativos. Dentre os métodos existentes, cabe aqui lançarmos o olhar sobre o método teleológico, que analisa a finalidade da norma. Nesse sentido, tem-se o seguinte:

As normas não são postas à toa, sem qualquer propósito ou função. Todo dever-ser é precedido de uma decisão, um ato de vontade, que se constrói a norma como um instrumento que se volta a determinado objetivo, permitindo, proibindo ou obrigando determinadas condutas. O direito, como objeto cultural, tem a finalidade como elemento intrínseco. O método teleológico lança mão deste dado – a finalidade – como critério para determinar o sentido que se deve dar à norma jurídica.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.755/ES**. Relator Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgamento em 17.09.1996, publicado no DJe 08.11.1996.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 435.

<sup>9</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. **NOMOS**, v. 33, n. 2, jul/dez 2013. p.68

O Supremo se posicionou no sentido de que as imunidades **devem ser interpretadas de forma extensiva** no RE 385.091/DF, no qual o relator, Ministro Dias Toffoli, ao proferir seu voto, assegura uma interpretação ampla do tema:

No caso da imunidade de que se trata, esta Corte tem conferido interpretação extensiva nos diversos precedentes em que se discute a compreensão do que seja o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades contempladas no texto constitucional<sup>10</sup>.

Desse modo, é evidente que o ICMS, apesar de não estar contido nos títulos de renda patrimônio ou serviços do CTN, **deve ser abrangido pela imunidade**.

O terceiro ponto se refere aos sujeitos da relação jurídica tributária. Em alguns impostos, como o ICMS, alegam existir uma divisão entre os contribuintes, sendo eles, contribuinte de fato e de direito. Estes impostos, para muitos são classificados como impostos indiretos.

Do mesmo modo que a Constituição não se sujeita à classificação dos impostos, conforme dispostos no CTN, a CF também não se submete a este tipo de classificação dos tributos. Sendo assim, **irrelevante para a aplicação do texto constitucional** saber se o tributo é direto ou indireto.

## **6 INCIDÊNCIA DO ICMS ONERANDO OS SERVIÇOS DA ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Após demonstrada a real importância do Hospital Santa Casa de Misericórdia e da sua imunidade constitucionalmente prevista, cumpre salientar que a incidência do ICMS atinge diretamente os serviços prestados pela instituição.

Em linhas gerais, o Hospital Santa Casa de Misericórdia precisa dos medicamentos e insumos para realizar a adequada prestação dos serviços. De forma que o valor dos medicamentos e insumos está diretamente ligado a quantidade de atendimentos prestados.

Devemos observar que as grandezas são inversamente proporcionais, de modo que, **quanto maior o valor dos insumos e medicamentos, menor será a quantidade de atendimentos realizados**.

Sendo o objetivo primordial da instituição garantir o direito à saúde a um grande número de pessoas, não seria cabível onerar seus serviços, mesmo que de modo indireto.

---

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 385.091/DF**. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgamento em 06.08.2013, publicado no DJe 18.10.2013.

Assim, percebe-se que cobrar o ICMS do Hospital, ou seja, não aplicar a imunidade devida, pode gerar um efeito danoso a sua função de garantir o acesso à saúde.

## **7 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A CF/88 consagra como princípio basilar do sistema constitucional tributário o princípio da capacidade contributiva (Art. 145, §1º da Constituição), segundo o qual, para que seja realizada a tributação deve ser feito um juízo de proporcionalidade, ou seja, deve haver um equilíbrio. Consiste, portanto, na limitação constitucional ao poder de tributar igualmente os desiguais e desigualmente os iguais, em descompasso com o Princípio da Isonomia.

Desse modo, para que o contribuinte não se veja obrigado a arcar com um ônus insuportável, deve-se observar o princípio da capacidade contributiva que conforme ensina Regina Helena Costa “é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”.<sup>11</sup>

A aplicação da **capacidade contributiva deve observar, necessariamente, o princípio da igualdade**, positivado no texto constitucional no art. 5º, II, o qual prescreve que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”. Para a interpretação desse princípio, deve ser observado que esta **igualdade não se limita à igualdade formal** – onde todos são tratados de forma igual – mas devem ser **observadas as especificidades do caso concreto.**

Assim, para que seja aplicada a igualdade da melhor forma possível, deve ser observado, conforme ensina Celso Antonio Bandeira de Mello o “fator de *descrímen*”, que é o elemento justificador do tratamento desigual, para que se possa alcançar a igualdade material. Desse modo, podemos dizer que o princípio da capacidade contributiva é o “fator de *descrímen*” que Celso Antônio Bandeira de Mello alude.<sup>12</sup>

Dado o exposto, com relação ao princípio da capacidade contributiva, que encontra-se positivado no art. 145, §1ª da Carta Magna, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados consonante a capacidade econômica do contribuinte”, deve ser respeitado, pois constitui uma proteção ao contribuinte, buscando com isso, evitar alguns abusos que possam existir por parte do Estado.

---

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 101.

<sup>12</sup> MELLO. Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

Acrescenta-se que o princípio da capacidade contributiva ajuda a realizar no sistema constitucional tributário brasileiro a justiça fiscal. Para isto, acolhemos o entendimento de Renato Lopes Becho<sup>13</sup>, que preconiza:

No caso do princípio da capacidade contributiva, o constituinte elegeu um valor – valor justiça – para os impostos, no sentido de que cada contribuinte deve recolher os impostos de acordo com sua condição econômica, com sua capacidade de suportá-los, sem que, com a tributação, seja reduzido a uma situação incompatível com os direitos humanos, reduzindo-o a condição de penúria econômica ou miserabilidade. Quem possui mais dinheiro deve recolher os impostos em valores superiores em relação àqueles que têm menos dinheiro.

Assim, é importante destacar o pensamento de Roque Antônio Carrazza sobre o tema: “o legislador tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas”<sup>14</sup>.

Desse modo, o Recorrente, tendo preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN, não possui a mesma capacidade contributiva das demais pessoas jurídicas de direito privado do mesmo ramo de atividade.

Sobre o assunto, é de grande valia trazer o entendimento do Supremo Tribunal Federal com relação ao princípio da Capacidade Contributiva. Assim mencionou a Suprema Corte, ao examinar o RE nº 601314/SP (Tema 225), de relatoria do Min. Edson Fachin, com repercussão geral reconhecida<sup>15</sup>:

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

Assim, nota-se que a observância da imunidade da Recorrente, fundado no **princípio constitucional da capacidade contributiva**, pelo sistema constitucional tributário brasileiro mostra-se **mais relevante do que o enriquecimento da máquina estatal**, já que essas entidades cumprem um papel que o próprio poder público não consegue, por vezes, ou melhor, quase sempre, cumprir.

---

<sup>13</sup> BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 251-252.

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 98.

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.314/SP**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2016, publicado no DJe em 16.09.2016.

## 8 A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO ICMS

O tema da repercussão econômica dos tributos é de grande relevância, uma vez que **o Recorrente está arcando economicamente com o ICMS** sobre os medicamentos, o que acaba desfalcando o seu patrimônio de modo a prejudicar as suas atividades.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é sem dúvidas, dentre todos os tributos, o que possui maior representatividade de arrecadação no Brasil.

O ICMS é um tributo que permite a repercussão econômica, ou seja, quem arca com o ônus financeiro é o contribuinte final, uma vez que o contribuinte de direito não arca com o peso do gravame. Consoante o critério da repercussão econômica, são tidos como diretos os tributos suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento, e indiretos os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que, por sua vez, o transferirá ou suportará em definitivo<sup>16</sup>.

Assim, podemos dizer que o ICMS compõe parte significativa dos preços pagos por grande parcela da população. Quando falamos de entidades filantrópicas executoras de políticas públicas, como o Hospital Santa Casa de Misericórdia, isso se torna ainda mais grave, já que esse ônus financeiro viola diretamente a finalidade do texto constitucional, quando concedeu as imunidades tributárias às entidade do Terceiro Setor Filantrópico.

Dito isso, pode-se notar que **a imunidade deve incidir mesmo tratando-se de impostos que repercutem financeiramente no contribuinte**, já que isso ocorre nas isenções que sequer tem caráter constitucional. Isso pode ser observado quando se olha a política de isenção de impostos prevista para as Pessoas com Deficiência, em que os produtos após sofrerem o abate dos impostos acabam diminuindo em média 20% a 30% do valor final do produto. Portanto, constata-se que os impostos compõe parte significativa do preço e assim como nas isenções tributárias para PCD, as imunidades também devem ser aplicadas aos impostos que repercutem o ônus financeiro.

Desse modo, vários tipos de mercadorias, serviços de transporte e comunicação, são excessivamente onerados pelo ICMS. Para ilustrar isso, se faz importante olhar os estudos sobre o assunto. Sendo assim, segundo estudo realizado pelo Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo (Sindusfarm), o ICMS tem causado uma considerável

---

<sup>16</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição de indébito tributário: delineamentos de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p.386.

onerosidade nos preços dos remédios no país, para isso basta olhar as informações trazidas pelo estudo do Sindicato, que levando em consideração todos os impostos incidentes sobre medicamentos no Brasil, o que representa maior ônus é o ICMS, já que essa tributação representa 33,87% do preço final dos medicamentos. Em termos de alíquotas, a média é de 17,34%, dessa forma somente o ICMS corresponde cerca de 51,20% de toda a tributação incidente sobre medicamentos no Brasil.<sup>17</sup>

Assim, podemos dizer que o trabalho social feito pelo Recorrente é indiscutível, e mais, que a não imunidade dos medicamentos afeta profundamente o patrimônio da entidade, contrariando flagrantemente o art. 153, VI “c”, dispositivo constitucional que veda tributação sobre patrimônio dessas entidades.

Grosso modo, a entidade estará pagando um tributo que veio, inclusive, destacado na nota fiscal, o que deixa claro que uma entidade imune, que preencheu os requisitos do art. 14 do CTN **está sendo gravemente atingida pelo impacto financeiro** do regressivo sistema tributário brasileiro.

Nesse sentido, cumpre afirmar que torna-se de grande importância a não incidência de ônus econômico sobre o Recorrente, além da não tributação direta dessas entidades. Assim, de acordo com Aliomar Baleeiro:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do contribuinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interessantes e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza<sup>18</sup>.

Desse modo, a imunidade deve existir também nos tributos indiretos já que, pretendeu-se com a imunidade dessas entidades que elas pudessem exercer suas funções da melhor forma possível. Neste sentido, afirma Humberto Ávila que:

A previsão da imunidade das Entidades de Educação e Assistência Social está disposta na Constituição – por isso mesmo que é denominada de imunidade, necessariamente estabelecida em nível constitucional. A única abertura à especificação de requisitos indispensáveis ao gozo da imunidade é feita

---

<sup>17</sup> SINDICATO DA INDÚSTRIA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS NO ESTADO DE SÃO PAULO. **Redução do ICMS sobre medicamentos**. São Paulo: Sindusfarma, 2012, pag.130. Disponível em: <<https://bit.ly/2kymJFM>>. Acesso em 11 set. 2018.

<sup>18</sup> BALLEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 313.

expressamente pela própria constituição federal, pela referência que faz aos “requisitos da lei”, exigida pelo inciso II do art. 146.<sup>19</sup>

Dado o exposto, outros requisitos não podem haver, pois a Constituição Federal outorgou às entidades de assistência social o direito às imunidades tributárias, de modo que não deve o judiciário suprimi-las, o que atingiria diretamente a população que necessita dos trabalhos dessas entidades, uma vez que além de não terem o direito fundamental à saúde garantido pelas políticas públicas do Estado, observariam o Recorrente sendo obrigado a transferir recursos, sob forma de tributo, toda vez que adquirissem medicamentos essenciais à recuperação da saúde dos necessitados.

Para, além disso, devem ser observados os benefícios que a atuação do Terceiro Setor Filantrópico, trazem aos cofres públicos, uma vez que essas entidades executoras de políticas públicas, fazem com que o Estado economize muitos recursos.

Nesse sentido, a cada R\$1,00 investido (por meio da imunidade), estas entidades retornam R\$5,92, retorno de 592% - quase 6 vezes maior ao investimento inicial – que não encontra paralelo com outros tipos de investimento que possam ser realizados de forma corriqueira no mercado financeiro ou em empresas na economia formal, conforme pesquisas realizadas pelo Fórum Nacional de Instituições Filantrópicas<sup>20</sup>. Isso ocorre graças à contraprestação dessas entidades por meio dos serviços prestados à população em determinadas localidades.

Desse modo, podemos dizer que a atividade do Recorrente, torna-se ainda mais relevante para o Estado Brasileiro, tanto do ponto de vista econômico, quanto do ponto de vista social. A relevância social dessas entidades é tão grande, que tramita no Congresso Nacional, atualmente, uma proposta de emenda à constituição no sentido de aumentar as imunidades tributárias às entidades do Terceiro Setor Filantrópico na área de saúde.

Portanto, **não aplicar a imunidade no presente caso, seria desrespeitar a própria Constituição Federal**, pois ao instituir essas imunidades tem-se por finalidade resguardar as atividades exercidas por essas executoras de políticas públicas, que prestam grandes serviços à nação brasileira.

Assim, pode-se dizer que a imunidade não é um benefício, mas sim uma forma que o Estado encontra para prestigiar estas pessoas jurídicas que prestam relevantes serviços à

---

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 292.

<sup>20</sup> FÓRUM NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS. **Contrapartida do setor filantrópico para o Brasil**. Disponível em: <<https://bit.ly/2NfmH4B>>. Acesso em 05 set. 2018

sociedade, ajudando na garantia de direitos fundamentais, que no presente caso, estamos falando do direito fundamental à saúde (Art. 196 da Constituição). Além disso, conseqüentemente, ainda ajudam nas finanças públicas do Estado, o que faz das entidades de assistência social uma das principais garantidoras de direitos fundamentais, bem como do princípio da dignidade humana (Art. 1º, inc. III da Constituição).

## **9 A NECESSIDADE DE REEXAME DO ENTENDIMENTO CONSAGRADO NO RE 608.872/MG**

O Supremo Tribunal Federal tem ganhado nos últimos anos um papel de grande relevância dentro da sociedade brasileira em razão de ser o responsável pela interpretação final do texto constitucional, cabe a ele buscar a proteção das garantias dos direitos fundamentais existentes no texto constitucional, dentre eles o direito à saúde. Nesse sentido, afirma Gilmar Mendes, nos seguintes termos:

Os contornos ao direito à saúde há tempos vêm sendo desenvolvidos em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal. Relacionam-se estes a diversas espécies de prestações, como fornecimento de medicamentos, suplementos alimentares, órteses e próteses, criação de vagas de UTIS e de leitos hospitalares, contratação de servidores da saúde, realização de cirurgias e exames, custeio de tratamento fora do domicílio e inclusive no exterior, entre outros.<sup>21</sup>

Assim, alguns temas tem ganhado maior destaque nesse cenário, dentre estes os relacionados às imunidades tributárias e ao direito à saúde e a função extrafiscal do tributo. Podem ser citados diversos temas de repercussão geral que demonstram quanto o poder judiciário tem intervindo nessa temática.

Cabe ressaltar o tema de repercussão geral nº 342 trata de um caso parecido com o presente, em que o Supremo Tribunal Federal firmou o seguinte entendimento:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 701.

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federa. **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG**. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 23.02.2017, publicado no DJe em 27.09.2017.



No entanto, vale dizer que **estamos diante de outro julgamento, com repercussão geral novamente reconhecida**, em que o Supremo Tribunal Federal se colocou a disposição para o reexame do tema. Aqui **se busca modificar o seu entendimento**, tanto porque o novo contexto social demanda mudanças na orientação anteriormente firmada, ou também pelo fato das peculiaridades do caso.

Lembre-mos que esse tipo de situação não é novidade no STF, já que tem se tornado cada vez mais comum o reexame de temas já julgados pelo Tribunal. Com o passar dos tempos percebeu-se a necessidade de uma abordagem de alguns assuntos com um olhar para os novos fatores sociais, políticos, culturais e econômicos, pois esses são alguns exemplos de fatores que devem ser levados em consideração a título de reconhecimento de repercussão geral, conforme o art. 1.035, §1º do Código de Processo Civil.

Sendo assim, pode-se afirmar que estamos diante de uma grande oportunidade para que o Supremo Tribunal Federal possa corrigir uma das maiores injustiças fiscais do direito tributário brasileiro, **uma vez que o posicionamento existente atualmente afronta a finalidade do texto constitucional**, que é imunizar as entidades de assistência social.

É importante salientar, que embora o posicionamento atual do STF sobre o tema seja contrário às entidade do Terceiro Setor Filantrópico, a mudança que se busca com o presente recurso extraordinário não seria novidade na jurisprudência da egrégia Corte Constitucional brasileira, pois por diversas vezes **o Supremo já se manifestou favorável ao contribuinte em casos semelhantes**.

Historicamente os temas que envolvem a tributação das entidades de assistência social tem sido o grande exemplo desses reexames a que o STF tem se submetido, pois trata-se de um tema em que sempre gerou grandes debates, seja no passado, presente e certamente no futuro ainda gerará. Isso pode ser demonstrado claramente na análise histórica dos julgados do Pretório Excelso sobre o assunto.

Desse modo, é importante lembrar que embora atualmente o entendimento da Corte seja pela não aplicação da imunidade àqueles que arcam com o ônus financeiro do tributo, por diversas vezes, no passado, o Tribunal declarou o direito à imunidade de pessoas jurídicas que suportavam a repercussão econômica do tributo. Nesse sentido, cabe mencionar os seguintes precedentes:

CAIXAS ECONOMICAS FEDERAIS. SENDO O IMPOSTO DE CONSUMO EMINENTEMENTE DIRETO, QUE RECAI, AFINAL, SOBRE O COMPRADOR, DE SEU PAGAMENTO ESTAO ISENTAS AS

CAIXAS ECONOMICAS, QUE GOZAM DE IMUNIDADE TRIBUTARIA, FACE AO ART. 31, V, A, DA CONSTITUIÇÃO - DE 1946 E LEIS POSTERIORES. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.” Pouco importa que a lei 4.502 diga que o contribuinte de jure será o produtor, o fabricante, o beneficiador, o que faz as embalagens, o acondicionador, porque tudo são figuras, são conceitos de produção que a Lei do imposto de consumo adotava. Pouco importa que a lei crie uma ficção de direito, elegendo para o contribuinte de jure o produtor, embora saiba que ele transfere o gravame fiscal. “O que vale é a realidade econômica.”<sup>23</sup>

IMUNIDADE RECÍPROCA (C.F. DE 1946, ART. 31, V, A). 1 - A IMUNIDADE RECÍPROCA VISA A RESGUARDAR OS RECURSOS DE UMA PESSOA DE DIREITO PÚBLICO EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS DE OUTRA DENTRO DO SISTEMA FEDERAL. 2 - PARA APLICAR-SE IMPORTA O EFEITO ECONÔMICO DO TRIBUTO, APURANDO-SE SE ATINGE OU NÃO AQUELES RECURSOS, SEJA A PESSOA DE DIREITO PÚBLICO CONTRIBUINTE DE FACTO OU DE DIREITO. 3 - SE A PESSOA DE DIREITO PÚBLICO TRANSFERE O GRAVAME FISCAL, SEJA COMO CONTRIBUINTE DE IURE, SEJA COMO CONTRIBUINTE DE FACTO, AO CONSUMIDOR FINAL, NÃO HÁ RAZÃO PARA INVOCAR A IMUNIDADE.” ‘Esta é imune pela Constituição e, então, não subsiste o expediente do legislador ordinário tributá-la, escolhendo sujeito passivo e omitindo a transferência deste os consumidores ou compradores. O que a Constituição veda limpa e confessadamente, não tolera por atalhos escassos ou sutis.’<sup>24</sup>

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. Não conhecido.<sup>25</sup>

Assim, observa-se que a imunidade pleiteada pela Recorrente, já foi defendida por grandes tributaristas e alguns dos maiores juristas da história. Dentre esses, destaca-se o ex-Ministro Aliomar Baleeiro, grande defensor desta causa.

Dado o exposto, o Supremo Tribunal Federal está diante de uma grande oportunidade de reexaminar e corrigir uma injustiça que foi feita com as entidades do Terceiro Setor Filantrópico, uma vez que elas foram condenadas a pagar um tributo a que o constituinte não permitiu, ou seja, ela teve o seu direito constitucional à imunidade violado. Todavia, dá-se a

---

<sup>23</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 68.538/SP**. Relator Min. Barros Monteiro, Tribunal Pleno, julgado em 03.12.1969, publicado DJ em 18.09.1970.

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 69.506**. Relator Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 10.09.1970, publicado em DJ 03.11.1970.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.755**. Relator Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 17.09.1996, publicado em DJ 08.11.1996.

esta Egrégia Corte mais uma chance para que seja realizada a tão sonhada justiça fiscal diante do regressivo sistema tributário brasileiro.

## **10 CONCLUSÃO**

Ante todo o exposto, pugna-se pelo provimento do Recurso Extraordinário e conseqüentemente a aplicação da imunidade prescrita no art. 150, VI, alínea “c”, da Constituição Federal.

Propõe-se a fixação das seguintes teses:

- I.** A concessão da imunidade tributária ao Hospital Santa Casa de Misericórdia inclusive nas hipóteses em que se tem a aquisição de medicamentos insumos de fornecedor, em respeito à imunidade gozada pela instituição;
- II.** A interpretação teleológica da imunidade prescrita no art. 150, VI, “c”, da CF, assegurando a observação a finalidade da norma constitucional de proteção da entidade;
- III.** O reconhecimento da existência de relação jurídico-tributária, em que o Hospital figura como real contribuinte do ICMS, por arcar economicamente com o tributo, fazendo jus à imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF; e
- IV.** Caso não se reconheça a relação tributária, que se conceda a imunidade com base na repercussão econômica do tributo em razão do repasse do ICMS para a conta do Hospital, o que afeta seu patrimônio e a prestação dos serviços medico-hospitalares.

Nestes termos,

Pede e espera o deferimento.

Brasília/DF, 15 de setembro de 2018.

## 11 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALLEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. *In*: CALIENDO, Paulo (Coord.). **Clássicos do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federa. **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG**. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Julgado em 23.02.2017, publicado no DJe em 27.09.2017.
- \_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 203.755/ES**. Relator Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgamento em 17.09.1996, publicado no DJe 08.11.1996.
- \_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 385.091/DF**. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgamento em 06.08.2013, publicado no DJe 18.10.2013.
- \_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 601.314/SP**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2016, publicado no DJe em 16.09.2016.
- \_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 68.538/SP**. Relator Min. Barros Monteiro, Tribunal Pleno. Julgado em 03.12.1969, publicado DJ em 18.09.1970.
- \_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 69.506/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 10.09.1970, publicado em DJ 03.11.1970.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. São Paulo: Elsevier, 2008
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- \_\_\_\_\_. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição de indébito tributário: delineamentos de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. **NOMOS**, v. 33, n. 2, jul/dez 2013.

\_\_\_\_\_. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

\_\_\_\_\_. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

SINDICATO DA INDÚSTRIA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS NO ESTADO DE SÃO PAULO. **Redução do ICMS sobre medicamentos**. São Paulo: Sindusfarma, 2012, pag.130. Disponível em: <<https://bit.ly/2kymJFM>>. Acesso em 11 set. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.