

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós- Graduação em Direito

Marcelo Nogueira de Moraes

**O DIREITO À SAÚDE E A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE OS
MEDICAMENTOS DE USO HUMANO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
BRASILEIRO**

Belo Horizonte
2017

Marcelo Nogueira de Moraes

**O DIREITO À SAÚDE E A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE OS
MEDICAMENTOS DE USO HUMANO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: José Adércio Leite Sampaio.

Belo Horizonte
2017

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

M828d Morais, Marcelo Nogueira de
 O direito à saúde e a carga tributária incidente sobre os medicamentos de
 uso humano no Estado Democrático de Direito brasileiro / Marcelo Nogueira
 de Morais. Belo Horizonte, 2017.
 118 f.

 Orientador: José Adércio Leite Sampaio
 Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
 Programa de Pós-Graduação em Direito

 1. Medicamentos - Aspectos econômicos. 2. Direito à saúde. 3. Regras
 (Filosofia). 4. Tributos. 5. Estado democrático de direito. 6. Brasil.
 [Constituição (1988)]. I. Sampaio, José Adércio Leite. II. Pontifícia Universidade
 Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2.024

Marcelo Nogueira de Moraes

**O DIREITO À SAÚDE E A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE OS
MEDICAMENTOS DE USO HUMANO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: José Adércio Leite Sampaio.

Prof. Dr. José Adércio Leite Sampaio - PUC Minas (Orientador)

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato - MCampos (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - PUC Minas (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Alexandre Freitas Costa - PUC Minas (Banca Examinadora - Suplente)

Belo Horizonte, 21 de fevereiro de 2018.

À minha saudosa mãe, Ana Lúcia
Nogueira de Moraes, e à minha esposa
Ana Laura, que sempre me apoiaram na
vida acadêmica e em todos os demais
projetos, e ao meu filho, lury, que
nasceu durante esta fase tão importante
da minha vida.

RESUMO

O presente trabalho possui como premissa avaliar as questões atinentes à carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, diante dos comandos da Carta Magna. Para tanto, serão abordados aspectos dos direitos fundamentais, como o da dignidade da pessoa humana e o direito à saúde, o qual é um dever do Estado prover para todos, em paralelo com o dever que todo cidadão possui de contribuir com o Estado por meio do recolhimento de tributos. Sendo objeto de análise o emprego das verbas públicas pelo Estado no custeio da saúde, bem como os problemas enfrentados pelos cidadãos que acabam tendo que buscar as vias judiciais para ter acesso aos medicamentos de uso humano. Nesta trilha, é imprescindível avaliar a carga tributária sobre os mesmos, nos três âmbitos de competência, Federal, Estadual e Municipal, buscando nas legislações vigentes os contornos estabelecidos pelo legislador que acabam por onerar seus custos. Sendo certo que, a maior complexidade do emaranhado de normas situa-se nos Estados, que possuem competência para delimitar as regras em seus respectivos territórios. Diante da comprovação de que os medicamentos de uso humano são sobrecarregados de tributos, cuja competência de instituição fora outorgada pelo Constituinte, mas também imputou ao Estado o dever de prover a saúde e observar os princípios da dignidade da pessoa humana, da capacidade contributiva, entre outros, restará demonstrado um conflito entre essas normas, para o que será adotado um marco teórico para buscar a solução do conflito, dando ênfase à análise do princípio da seletividade, a qual deve ser o norte do legislador quando da fixação das alíquotas incidentes sobre os medicamentos de uso humano, por se tratarem de bens essenciais ao ser humano. Ao final, serão apresentadas, ainda, algumas propostas de emendas à Constituição, as quais buscam exonerar de tributos os medicamentos de uso humano como vias de solucionar na prática o problema.

Palavras-chave: princípios; regras; saúde; tributo; Constituição.

ABSTRACT

The present paper aims to evaluate the issues related to the tax burden on medicines for human use, in view of the assumptions established in the National Constitution. For such purpose it will analyze the aspects of fundamental rights, such as the dignity of the human person and the right to health, which it is a duty of the State to provide for the citizen, in parallel with the duty of every citizen to contribute to the State, through the collection of taxes. Also will be analyzed the use of public funds by the State in health care, as well as the problems faced by citizens, who end up having to seek judicial channels to access some medicines for human use. Meanwhile, it is essential to evaluate the tax burden on the citizens, in the three spheres of jurisdiction, Federal, State and Municipal, seeking in the current legislations the contours established by the legislator that end up burdening their costs. Given that the greater complexity of the maze of rules lies in the States, which have the competence to delimit the rules in their respective territories and in face of the proof that medicines for human use are burdened with taxes, whose competence of institution was granted by the Constituent Assembly, but also imputed to the State the duty to provide health and observe the principles of the dignity of the human person, the ability to contribute, among others, it will be demonstrated a conflict between these rules, for which a theoretical framework will be adopted to seek the solution of the conflict, emphasizing the analysis of the principle of selectivity, as a guiding norm of the legislator, when setting the aliquots incident on medicines for human use, because they are essential goods to the human being. At the end it will also seeks to present some proposals of amendment to the constitution that seek to exempt from taxes the medicines of human use, as a way of solving in practice the problem.

Key words: Principles. Rules. Health. Tribute. Constitution.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Taxas da Vigilância Sanitária 39

TABELA 2 – Alíquotas de ICMS de medicamentos de uso humano56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
ANAHP	Associação Nacional de Hospitais Privados
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CEST	Código especificador da substituição tributária
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CR/88	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição sobre o Lucro Líquido
CT	Consumption Tax
Ed.	Edição
Ex.	Exemplo
GST	Goods and Services Tax
HST	Harmonized sales tax
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
Inc.	Inciso
INTERFARMA	Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisa
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
MVA	Margem de Valor Agregado
nº.	Número
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMS	Organização Mundial da Saúde

ONU	Organização das Nações Unidas
p.	Página
PEC	Projeto de emenda a constituição
PIS	Programa de Integração Social
PMC	Preço máximo ao consumidor
RE	Recurso extraordinário
Rel.	Relator
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
SINDUSFARMA	Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo
ST	Substituição Tributária
SUS	Sistema Único de Saúde
STF	Supremo Tribunal Federal
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
v.	Volume
vs.	<i>Versus</i>

Sumário

1 INTRODUÇÃO	13
2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS – DIREITO À SAÚDE E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS	17
3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE OS MEDICAMENTOS DE USO HUMANO	27
3.1 Carga Tributária no Brasil	27
3.1.1 Dos Tributos Federais	29
3.1.1.1 Das Contribuições.....	29
3.1.1.2 Do Imposto – IPI	33
3.1.1.3 Das Taxas	34
3.1.1.4 Apuração das Alíquotas	35
3.1.1.5 Valores das Taxas	37
3.1.2 Do Tributo Estadual nos Entes da Federação.....	40
3.1.2.1 Apuração das Alíquotas	49
3.1.3 Dos Tributos Municipais	60
3.1.3.1 Das Alíquotas	61
3.2 Carga Tributária no Direito Comparado.....	63
4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	67
4.1 Princípio da Seletividade e a Extrafiscalidade.....	71
5 COLISÃO DE NORMAS	75
6 PROPOSTAS LEGISLATIVAS EM TRAMITAÇÃO	87
7 CONCLUSÕES	95
REFERÊNCIAS	105

1 INTRODUÇÃO

Um dos grandes problemas vivenciados pela população brasileira trata-se do acesso a produtos e mercadorias de primeira necessidade, para que assim consiga ter uma vida digna, entre esses produtos estão os medicamentos de uso humano.

O sistema jurídico brasileiro é pautado por diversos fundamentos e objetivos, conforme se depreende da Carta Magna que, em seu Capítulo I, estabelece os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, cujos fundamentos devem estar pautados na cidadania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Devendo sempre buscar garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos.

Denota-se que o Constituinte se pautou na busca da defesa do ser humano, sendo certo que cabe à sociedade participar de forma efetiva na concretização desses princípios fundamentais.

Para implementar a participação efetiva da sociedade, fora definido os tributos que o Estado pode impor aos contribuintes, entre os quais verificamos os impostos que incidem sobre o consumo, que agravam todas os produtos vendidos e serviços prestados, inclusive sobre os de primeira necessidade.

Há uma gama de tributos que podem incidir sobre tais operações, direta ou indiretamente, como PIS/Pasep – Programa de Integração Social; Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; CSLL – Contribuição sobre o Lucro Líquido; Taxas; ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; entre outros, que acabam por onerar o valor dos produtos e serviços prestados.

O sistema tributário fora projetado de forma a garantir aos Entes da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – fontes de receitas para que pudessem concretizar todas as políticas públicas a favor da sociedade, bem como estabeleceu também os limites que deveriam observar para instituir os tributos, como o princípio da legalidade, da capacidade contributiva, da anterioridade, da seletividade e do não confisco, que protegem a sociedade contra a ânsia arrecadatória estatal.

Com o que, no momento de fixar as regras atinentes à cobrança dos tributos, os entes federativos devem se ater aos mandamentos constitucionais. Todavia, a

impressão que se tem, quando da análise das legislações tributárias é que os legisladores acabam por observar somente alguns mandamentos, como o princípio da legalidade e da anterioridade, mas se esquecem do princípio da seletividade, do direito à saúde, à dignidade da pessoa humana, dentre outros.

No presente estudo, pretende-se, tendo como premissa os argumentos supramencionados, analisar a carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, à luz dos princípios da dignidade da pessoa humana, do direito à saúde e do princípio da seletividade, contrapondo com a obrigação de que toda a sociedade deve contribuir com o recolhimento de tributos, para que, assim, o Estado possa concretizar seus deveres.

O Capítulo 2 tratará dos direitos fundamentais, como a dignidade da pessoa humana e o direito à saúde, em contraponto com o dever dos cidadãos de pagar tributos, apontando a importância das verbas arrecadadas pelo Estado para a concretização das políticas públicas, mencionando os dados referentes ao retorno que a população recebe de tais contribuições obrigatórias, bem como a dificuldade que o brasileiro enfrenta para ter acesso aos medicamentos de uso humano face aos seus elevados valores, e o dever do Estado de prover a saúde.

Por seu turno, no Capítulo 3, será realizado um levantamento da carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, partindo de estudos que apuram a carga média em todo o território nacional, aprofundando-se nos aspectos gerais de determinados tributos, bem como em suas peculiaridades nos âmbitos federal, estadual e municipal, que acabam por majorar os valores a recolher. Tendo em vista a maior representatividade do imposto estadual, será analisada a legislação de todos os estados no intuito de apurar as alíquotas e verificar se estão levando a efeito o mandamento constitucional – princípio da seletividade. Apurando inclusive a carga tributária incidente sobre outras mercadorias que podem ser consideradas como supérfluas.

Na busca por fundamentos e experiências adotadas em outras localidades, no Capítulo 3 serão avaliadas a carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano e as alíquotas que incidem sobre os produtos/mercadorias em geral, em determinados países, como Estados Unidos da América, Canadá, Austrália, para o que será realizado breve relato atinente à forma pela qual esses Estados tratam a saúde pública.

Por seu turno, será analisado no Capítulo 4 o princípio da seletividade, na busca pela interpretação sistemática da Constituição, à luz da carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, fazendo, ainda, uma correlação com o princípio da extra fiscalidade

Já no Capítulo 5, com o intuito de solucionar o suposto conflito entre os mandamentos constitucionais do direito à saúde e do dever de recolhimento de tributos do cidadão, a luz do princípio da seletividade, serão abordadas algumas teorias que buscam solucionar o conflito de normas, sendo um dos mecanismos utilizados para diferenciar as regras e princípios. Trata-se das teorias positiva e não positivista, utilizando o marco teórico dos Doutrinadores Helbert L. A. Hart, Ronald Dworkin e Robert Alexy.

No Capítulo 6, serão apresentadas algumas propostas de lei que pretendem reduzir a carga tributária incidente sobre esses medicamentos, no intuito de apurar as razões que levam o legislador a tratar o tema, bem como para analisar as formas possíveis de reduzir os tributos incidentes sobre tais medicamentos.

Na busca pelas elucidações pertinentes ao tema proposta nesta dissertação, será utilizada revisão bibliográfica em português e em língua estrangeira, a qual abrange referências doutrinárias e históricas, de pesquisa documental apoiada em legislação e jurisprudência, bem como de estudos comparados, com vistas a analisar a carga tributária incidente sobre os medicamentos em questão, sob os mandamentos constitucionais.

2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS – DIREITO À SAÚDE E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

Como é sabido, a Carta Magna de 1988 estabelece os pilares sobre os quais o país deve nortear seus esforços, entre os quais estão o princípio da dignidade da pessoa humana e o direito à saúde, que serão objeto de análise no presente trabalho, em paralelo com a carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, proveniente do dever do cidadão de contribuir com a sociedade mediante o pagamento de tributos para que o Estado possa cumprir com seus deveres (BRASIL, 1988a).

Sendo certo que o princípio da dignidade da pessoa humana e o direito à saúde, são direitos constitucionalmente garantidos, denominados como fundamentais, que são premissas básicas do ordenamento jurídico brasileiro.

Os direitos fundamentais devem ser tidos como prioritários, norteadores dos parâmetros mínimos de desenvolvimento social, com respectiva influência nas políticas públicas. Por ter esta reconhecida posição de privilégio, os direitos fundamentais devem prevalecer quando entram em choque com outras normas internas, conforme elucida Jose Adércio. (SAMPAIO, 2013, p. 549).

Por meio de tal conceituação dos direitos fundamentais, denota-se que o cidadão possui prerrogativas garantidas por normas jurídicas definitivas que devem ser norteadoras no ordenamento jurídico. Uma vez que o exercício dos direitos fundamentais, como elucida Jose Adércio “são indispensáveis ou *conditio sine qua non* para o gozo dos demais direitos, em decorrência de seus vínculos imediatos com a dignidade da pessoa humana (...)” (SAMPAIO, 2013, p. 550).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 1º, estabelece todos os fundamentos que balizam nosso sistema jurídico, entre os quais está previsto a dignidade da pessoa humana (BRASIL, 1988a).

Trata-se de um fundamento da maior relevância, inerente à natureza do ser humano, que se diferencia do ser irracional, com os aspectos ligados à inteligência e ao livre arbítrio. Nessa perspectiva, a dignidade da pessoa humana está diretamente ligada à sua racionalidade e liberdade, conforme dispõe Chaves Camargo (CARMAGO apud KUMAGAI; MARTA, [s/d]).

Essas considerações nos levam a crer que, em face da observância prioritária do princípio da dignidade da pessoa humana, deve ser dispensado a todos os meios necessários para se viver com o mínimo possível, o que estaria incluído os instrumentos capazes de garantir a saúde.

Por oportuno, o conceito de saúde é variável de acordo com cada sociedade, o que está diretamente correlacionado com os seus valores, inclusive no que dispõe sobre o conceito das doenças. Como exposto por Moacyr Scliar, “aquilo que é considerado doença varia muito. Houve época em que masturbação era considerada uma conduta patológica capaz de resultar em desnutrição” (SCLIAR, 2007).

O conceito mundialmente concebido do que seria saúde somente sobreveio após a segunda guerra, quando se criou a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização Mundial da Saúde (OMS) (SCLIAR, 2007).

Em 7 de abril de 1948, a OMS divulgou o conceito, “implicando o reconhecimento do direito à saúde e da obrigação do Estado na promoção e proteção de saúde, diz que ‘saúde é o estado do mais completo bem-estar físico, mental e social e não apenas a ausência de enfermidade’”, conforme elucidado por Moacyr Scliar (SCLIAR, 2007).

Conceito que vem evoluindo durante o transcurso do tempo, após inclusive o abuso em sua aplicação, para retirar direitos dos cidadãos, que deve levar em consideração “educação em saúde, nutrição adequada, saneamento básico, cuidados materno-infantis, planejamento familiar, imunizações, prevenção e controle de doenças endêmicas e de outros frequentes agravos à saúde, provisão de medicamentos essenciais” (SCLIAR, 2007).

Nesse contexto, o direito à saúde está expresso na Carta Magna, conforme denota-se no capítulo II, que dispõe acerca dos direitos sociais (BRASIL, 1988a). O Constituinte, demonstrando a importância do direito à saúde na República Federativa do Brasil, estabeleceu diversas normas em que compete aos Entes Federados, como exemplo, aplicar um valor mínimo de suas receitas nas ações e serviços públicos de saúde; a competência concorrente para legislar sobre este tema; e institui a seguridade social para assegurar os direitos relativos à saúde, consignando em seu artigo 196 que:

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 (BRASIL, 1988a).

Pela análise de todos os mandamentos constitucionais, resta patente que o Estado possui o dever de garantir a todos o acesso à saúde, o que conseqüentemente lhe impõe limites no que diz respeito a sua ânsia arrecadatória quando à escolha dos fatos da vida que podem ser tributados, como, por exemplo, as aquisições de medicamentos de uso humano.

Luiz Roberto Barroso destaca que, com o advento da Constituição de 1988, a universalização da saúde voltou a ser objeto de análise, com a criação do Sistema Único de Saúde – SUS, que deveria prover a saúde de todos brasileiros:

Com a redemocratização, intensificou-se o debate nacional sobre a universalização dos serviços públicos de saúde. O momento culminante do “movimento sanitário” foi a Assembleia Constituinte, em que se deu a criação do Sistema Único de Saúde. A Constituição Federal estabelece, no art. 196, que a saúde é “direito de todos e dever do Estado”, além de instituir o “acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. A partir da Constituição Federal de 1988, a prestação do serviço público de saúde não mais estaria restrita aos trabalhadores inseridos no mercado formal. Todos os brasileiros, independentemente de vínculo empregatício, passaram a ser titulares do direito à saúde. (BARROSO, 2009).

O sistema de saúde brasileiro, conforme dispõe a Lei nº 8.080/90 é operado pelo Sistema Único de Saúde – SUS, que deve realizar as ações e formular as políticas de medicamentos, equipamentos, imunobiológicos e outros insumos de interesse para a saúde e a participação na sua produção. Sendo certo que o artigo primeiro da citada lei segue os mandamentos constitucionais, determinando que “a saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o Estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício” (BRASIL, 1990).

Todavia, também há que ser considerado que a Carta Magna, na seção I do Capítulo I do Título VI, atribuiu competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir tributos, devendo sempre que possível, no que tange aos impostos, considerar o caráter pessoal e graduá-los segundo a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988a).

O caráter pessoal e graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte são balizadores de extrema importância, uma vez que demonstram que o Constituinte está a determinar que o Estado apure se o cidadão terá a capacidade de

arcar com os impostos que serão imputados em determinadas hipóteses de incidência, como a circulação econômica de produtos.

A possibilidade de instituir os tributos trata-se de uma consequência lógica de um sistema que impõe obrigações positivas ao Estado, como o dever de prover a saúde mediante políticas sociais, que efetivamente demandam elevados recursos financeiros para viabilizar/disponibilizar os respectivos meios que garantem a saúde a todos. Com o que, da mesma forma que todos devem ter direito a saúde, também devem contribuir mediante o recolhimento de tributos.

A título de exemplo, em consulta no Portal da Transparência, é possível verificar que, em 2017, o Governo Federal destinou R\$71.229.051.311,96 (setenta e um bilhões duzentos e vinte e nove milhões cinquenta e um mil reais e trezentos e onze reais e noventa e seis centavos) para a função saúde, diante de um orçamento de R\$1.331.336.270.529,14¹ (um trilhão trezentos e trinta e um bilhões trezentos e trinta e seis milhões duzentos e setenta mil quinhentos e vinte e nove reais e quatorze centavos) (BRASIL, 2017a). Todavia, diante de uma análise da respectiva subfunção,² dentro da atenção básica, é possível apurar que na realidade fora destinado à saúde somente R\$13.130.653.553,79 (treze bilhões cento e trinta milhões seiscentos e cinquenta e três mil quinhentos e cinquenta e três reais e setenta e nove centavos) (BRASIL, 2017b). Sendo certo que, como já elucidado, o acesso à saúde é complexo, que compreende vários aspectos, como saneamento básico, nutrição adequada, educação em saúde et. al.

Assim, o Governo Federal teria que garantir o direito à saúde de todos os cidadãos, de acordo com os recursos disponíveis, ressalvadas as competências da assistência à saúde que são impostas para os Estados, Distrito Federal e Municípios, que também possuem a sua parcela de responsabilidade, para alcançar este fim.

Neste contexto, um programa social muito importante é o Farmácia Popular, implementado por meio da Lei nº 10.858/2004, que possuía duas formas de disponibilizar determinados medicamentos para a população, por meio da rede própria

¹ Valores realizados em 2017 até presente data, 03/11/2017. Disponível em http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalFuncoes_Detalhe.asp?Exercicio=2017&codFuncao=10, acessado em 03/11/2017. (BRASIL, 2017a)

² Valores realizados em 2017 até presente data, 03/11/2017. Disponível em http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalSubFuncoes_Detalhe.asp?Exercicio=2017&codSubFuncao=301&Pagina=2, acessado em 03/11/2017. (BRASIL, 2017b).

e por convênios com a rede privada de farmácias e drogarias (BRASIL, 2004a)³. Todavia, desde agosto de 2017, a rede própria está sendo desabilitada, remanescendo o programa somente por meio da rede privada de farmácias e drogarias (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017).

De acordo com as regras vigentes, a rede privada fornece os medicamentos de uso humano aos cidadãos e o Governo realiza os pagamentos posteriormente, utilizando como base de cálculo os valores de referência que constam nos anexos da norma. Sendo certo que os pagamentos podem variar de acordo com o medicamento, podendo oscilar de 100% a 90% do valor de referência (BRASIL, 2016)⁴. Neste caso, é possível apurar uma incongruência no formato, uma vez que o valor de referência leva (e assim o deve fazer sob pena de ficar inviável para a iniciativa privada) em consideração os tributos incidentes sobre o medicamento de uso humano, assim, o próprio Estado onera com tributos os medicamentos que irá subsidiar para a população.

Por oportuno, no que diz respeito à importância dos tributos para as políticas públicas e para a efetividade dos direitos fundamentais, é imprescindível destacar que, de acordo com o estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o Brasil é o pior país no que diz respeito ao retorno dos tributos em relação aos serviços prestados, em uma pesquisa realizada com 30 países. Para tanto, fora levado em consideração a carga tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de

³ Previsto no art. 2º da portaria nº 111/2016: “Art. 2º O PFPB consiste na disponibilização de medicamentos e/ou correlatos à população, pelo Ministério da Saúde, através dos seguintes meios: I - a ‘Rede Própria’, constituída por Farmácias Populares, em parceria com os Estados, Distrito Federal e Municípios; e II - o ‘Aqui Tem Farmácia Popular’, constituído por meio de convênios com a rede privada de farmácias e drogarias”. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=29/01/2016&jornal=1&pagina=104&totalArquivos=288>, acessado em 08/11/2017.

⁴ Portaria 111/2016. “Art. 7º No ‘Aqui Tem Farmácia Popular’ e na ‘Rede Própria’, os medicamentos definidos para o tratamento da hipertensão arterial, diabetes mellitus e/ou asma serão distribuídos gratuitamente aos beneficiários. Parágrafo único. Quando os medicamentos para hipertensão arterial, diabetes mellitus e/ou asma forem comercializados com preço de venda menor que o valor de referência definido no Anexo I a esta Portaria, o Ministério da Saúde pagará 100% (cem por cento) do PV-AT. Art. 8º Na ‘Rede Própria’, a dispensação dos medicamentos e/ou correlatos ocorrerá mediante o ressarcimento correspondente, tão somente, aos custos de produção ou aquisição, distribuição e dispensação, conforme preço de dispensação – rede própria estabelecidos. Art. 9º No ‘Aqui Tem Farmácia Popular’, o Ministério da Saúde pagará até 90% (noventa por cento) do valor de referência estabelecido, sendo obrigatório o pagamento pelo paciente da diferença entre o percentual pago pelo Ministério da Saúde e o PV-AT do medicamento e/ou correlato adquirido. Parágrafo único. Nos casos em que o medicamento e/ou correlato forem comercializados com o preço de venda menor do que o valor de referência definido no Anexo II a esta Portaria, o Ministério da Saúde pagará 90% (noventa por cento) do preço de venda e o paciente a diferença”. Disponível em http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2016/prt0111_28_01_2016.html, acessado em 06/11/2017.

Retorno de Bem-Estar à Sociedade – IRBES (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2017)

No mesmo sentido, fora apurado em estudo realizado pela Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisa (Interfarma) em parceria com a Associação Nacional de Hospitais Privados (Anahp), disponibilizado em 03/10/2017, baseado em dados da Organização Mundial da Saúde, que “o Brasil é o País que apresenta a segunda menor proporção de gastos públicos no total de despesas com saúde – superando apenas a Índia, cuja carga tributária, porém, é de apenas 13%, contra 34% da carga brasileira” (ANAHP; INTERFARMA, 2017).

Diante desses dados, não restam dúvidas que a arrecadação de tributos é indispensável para que o Estado possa concretizar todos os deveres que lhe são impostos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mas que também deve se ater aos “freios” que a própria Constituição lhe impõe.

Embora o direito à saúde pressuponha uma atuação preventiva, não pode ser desconsiderada a política curativa ou reparativa, em que tem relevo não apenas ações e procedimentos médicos, mas o uso de medicamentos. Nesse sentido, é de se esperar que, pela universalidade do direito à saúde, haja um empenho político-administrativo para que os custos pessoais e familiares com a aquisição dos medicamentos não acabem por inviabilizá-la, custos esses que são agravados com os elevados tributos instituídos pelos Entes da Federação.

Por oportuno, é imprescindível destacar um levantamento realizado por Manoel Messias Santos(2014), referente à aquisição de medicamentos pelos Entes Federados, no qual restou apurado o aumento exponencial de ações judiciais que visam compelir o Estado a fornecer medicamentos. Segundo o autor da pesquisa, em Minas Gerais, “esse crescimento expressivo chama a atenção, não só para a legitimidade das políticas públicas, mas também para a desorganização do planejamento destas” (SANTOS, 2014). O que é um indicativo de que as políticas públicas direcionadas à saúde não atendem às demandas da sociedade.

No mesmo sentido, o Tribunal de Contas da União apurou que os gastos com processos judiciais da União aumentaram 1.300% em sete anos, no período de 2008 a 2015, sendo que os medicamentos representam 80% dessas ações, com o que, os gastos com medicamentos e insumos majoraram de R\$70.000.000,00 (setenta milhões de reais) para R\$1.000.000.000,00 (um bilhão de reais) (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2017). Na auditoria, restou comprovado, ainda, que os entes

públicos não estão realizando ações eficazes para reduzir o impacto da judicialização em seus orçamentos.

Há críticas, atinentes às decisões do poder judiciário, que deferem os pleitos dos cidadãos, ordenando que o Estado forneça os medicamentos, pois estariam interferindo diretamente nas políticas de saúde que são estabelecidas por meio de programas que são precedidos de estudos, que visam garantir a equidade para todos.

Neste sentido, Ana Luiza Chieffi e Rita Barradas Barata, destacam que:

(...) a maioria das ações ajuizadas contra a SES-SP demanda exclusivamente o acesso a produtos não previstos nos protocolos e programas executados pelo SUS

(...) De maneira geral, os juízes, ao deferirem as ordens para o fornecimento de medicamentos como forma de garantir os direitos dos indivíduos, não observam a política de assistência farmacêutica do SUS. Essas ações têm consequências orçamentárias importantes, uma vez que os recursos são finitos e sua administração deve ser planejada e balizada pelas políticas de saúde. Consequentemente, as demandas judiciais prejudicam essas políticas, impedindo a alocação racional dos escassos recursos públicos, além de interferir no planejamento das ações de saúde.

(...) A maioria das ações analisadas foi ajuizada por advogados particulares. A justiça gratuita contribuiu tão-somente com ¼ das ações. Na maioria dos trabalhos publicados no Brasil predominam ações conduzidas pela representação jurídica estatal, ao contrário do descrito neste trabalho. O fato de essas ações geralmente serem ajuizadas por advogados particulares mostra que os pacientes arcaram com os custos dessa representação e em princípio poderiam adquirir os medicamentos solicitados. (CHIEFFI; BARATA, 2009)

No mesmo sentido, Luiz Roberto Barroso (2009) enumera várias críticas às decisões judiciais que deferem os medicamentos de uso humano que não estejam nas listas elaboradas pelo Poder Público, por entender que o comando constitucional estabeleceria que a saúde seria provida mediante políticas sociais e econômicas, o que levaria à conclusão de que caberia ao poder executivo definir, de acordo com suas condições financeiras, de forma a garantir tratamento isonômico para todos os brasileiros. A interferência do poder judiciário em determinar o fornecimento gratuito de medicamentos fora desta lista não estaria de acordo com a constituição. Destaca ainda que somente as classes que possuem condições financeiras para custear as ações judiciais estariam recebendo os medicamentos, e não os pobres.

Todavia, o acesso aos medicamentos de uso humano é permeado por vários aspectos que devem ser levados em consideração, inclusive a elevada carga tributária que incide sobre os mesmos, que é uma ação direta do Estado que impede a aquisição dos mesmos, inclusive pela classe média. Pelo aumento das ações judiciais,

que é um direito constitucional garantido a todos, é possível apurar que não são casos isolados de particulares que buscam medicamentos que não atenderiam somente a poucos, mas a uma boa parte da sociedade, e mesmo com tais indicadores, o Estado não demonstra que estaria atuando de forma efetiva na busca pelo cumprimento de seu dever. No âmbito federal, teríamos uma demonstração do desinteresse estatal de prover a saúde, quando destina menos de 1% do orçamento para a saúde, conforme foi explicitado acima.

O fato de buscar as vias judiciais já seria uma consequência lógica da não inclusão do respectivo tratamento nos programas de assistência, sendo certo que a única forma de ter acesso seria por meio de advogados, particulares ou públicos. Situação que demanda confiança entre o contratante e contratado, com o que, concluir que a contratação de um advogado particular demonstraria a capacidade de custear o tratamento, não há qualquer correlação com o problema analisado. Trata-se de assunto complexo, que permeia o acesso aos medicamentos de uso humano, mas que não é objeto central da presente dissertação.

Neste *interim*, outro aspecto que deve ser considerado nesta análise é o efetivo provimento da saúde pelo Estado, na ótica dos cidadãos. A pesquisa realizada por Ana Paula Munhen de Pontes, Denize Cristina de Oliveira, Rachel Garcia Dantas Cesso e Antônio Marcos Tosoli Gomes, em 2009, buscou informações atinentes à percepção do usuário acerca dos serviços públicos de saúde fornecidos pelo Sistema Único de Saúde (SUS), inclusive no que tange ao acesso aos medicamentos de uso humano (PONTES et al, 2009).

Uma das primeiras conclusões apuradas foi a de que o atendimento do SUS é precário, o que estaria simbolizado pelas filas, que são enfrentadas pelos cidadãos na tentativa serem atendidos, o que nem sempre se concretizava (PONTES et al, 2009).

Por sua vez, o acesso aos medicamentos de uso humano, “condição indispensável para a adesão ao tratamento de algumas doenças e para o bom controle clínico individual, bem como necessário para se alcançar um impacto na morbidade na mortalidade de doenças crônico-degenerativas, como as cardiovasculares e as cerebrovasculares” muitas vezes não disponibilizados aos cidadãos “pois sua disponibilidade total ainda não é uma realidade, dificultando o tratamento adequado do paciente” (PONTES et al, 2009).

O que corrobora com a recente pesquisa de opinião realizada pela Datafolha, em 2014, encomendada pela Interfarma, na qual restou apurado que, para 49% dos

consumidores de remédio, sua renda mensal é pouca ou insuficiente para a compra de medicamentos; 50% não compram todos os remédios que precisam; sendo que para a maioria os remédios são caros pela incidência dos impostos (DATAFOLHA; INTERFARMA, 2014). Denota-se que o valor dos medicamentos em questão afeta diretamente o poder de aquisição da população, o que, invariavelmente está conectado com os tributos que incidem sobre os mesmos.

Situação muito grave, uma vez que, em termos econômicos, os bens essenciais “apresentam baixa variação da demanda relativamente ao preço, ou seja, possuem demanda inelástica (ao contrário dos bens de luxo ou supérfluos)” (RAMALHO, 2012, p. 129). Ou seja, mesmo sendo mercadorias de primeira necessidade, que o cidadão não poderia deixar de comprar por falta de recursos financeiros, acaba não tendo acesso aos mesmos. Fato que reflete diretamente na saúde destes indivíduos que não possuem as condições financeiras necessárias para adquirir os medicamentos.

Com estas reflexões, é possível concluir que o Estado não está conseguindo prover a saúde dos cidadãos, uma vez que acabam tendo que buscar as vias judiciais. Situação que remete a indagações atinentes a supostos conflitos entre as previsões constitucionais referentes à garantia dos direitos fundamentais (direito à saúde) e a persecução de receitas (dever do contribuinte de contribuir com a sociedade mediante o recolhimento de tributos), indagações que se pretende responder na presente dissertação.

3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE OS MEDICAMENTOS DE USO HUMANO

Conforme elucidado no Capítulo 2, que trata sobre os direitos fundamentais, em especial o direito à saúde, foi possível verificar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atribui diversos deveres ao Estado, bem como as respectivas fontes de renda para custear os inúmeros serviços que devem ser prestados.

Ou seja, mediante os valores recolhidos pelos contribuintes, que na realidade são obrigados a pagar e não uma mera faculdade conforme dá-se a entender pelo termo contribuinte, o Estado deve prover a sociedade de diversos serviços, entre eles a saúde.

Todavia, conforme ficará demonstrado a seguir, em diversas oportunidades é possível constatar que o Estado Brasileiro, ao invés de prover a saúde, acaba por inviabilizá-la para diversos contribuintes/cidadãos, pois agrava os medicamentos de uso humano de elevados tributos, o que dificulta a sua aquisição por grande parte da população.

3.1 Carga Tributária no Brasil

Conforme estudos realizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil ocupa a 17ª posição entre os países integrantes da respectiva organização no que tange à arrecadação tributária em comparação com o PIB, o que demonstra que o problema talvez não seja o valor final da arrecadação, e sim o foco da tributação (IZAGUIRRE, 2012).

Neste compasso, a OCDE apurou que no Brasil 21% da arrecadação incide sobre a renda, 26% constitui das contribuições sociais, 6% sobre a propriedade, 44% sobre o consumo e 3% outros fatos geradores (UOL, 2013).

Verifica-se que o consumo no Brasil é sobrecarregado com uma elevadíssima carga tributária, o que reflete em diversos direitos constitucionalmente garantidos, uma vez que os tributos acabam incidindo em produtos/mercadorias de primeira necessidade, como os medicamentos de uso humano e alimentos.

Rodrigo Alberto apurou que a tributação total em medicamentos de uso humano está na casa dos 33,14%, estimado por “meio da composição e estrutura dos

principais tributos indiretos incidentes, quais sejam: ICMS, IPI, TEC, PIS e Cofins” (CORREIA DA SILVA, 2012, p. 21).

Já o Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo – Sindusfarma, em parceria com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, elaborou uma ferramenta que apura a carga tributária dos medicamentos, tendo como premissa a classificação das doenças, a qual aponta uma carga tributária média atual de 30,59%.⁵

Nesse contexto, é possível apurar um descompasso da carga tributária com os mandamentos constitucionais, uma vez que, a título de exemplo, em debate na Câmara dos Deputados, fora destacado as distorções da carga tributária uma vez que a incidência sobre os medicamentos veterinários, está em torno de 14% (LUGULLO, 2013).

No mesmo sentido, o IBPT apurou em junho de 2016, citado pelo Sindusfarma, que a carga tributária sobre os medicamentos de uso animal estaria na faixa de 13,1%, artigos de joalheria 20,2%, embarcações e aeronaves 28,3%, enquanto os medicamentos de uso humano, conforme já elucidado acima, estaria sendo taxado em 30,6%. (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO apud SINDUSFARMA, 2016).

Esses dados demonstram a incoerência do foco da tributação no Brasil, porque além de se apoiar no consumo, agrava mais produtos de primeira necessidade, como os medicamentos de uso humano, em comparação com produtos supérfluos, como produtos de joalheria, ou até mesmo com relação aos medicamentos de uso veterinário.

Neste *ínterim*, passa-se a analisar os aspectos gerais dos principais tributos que impactam os medicamentos de uso humano, quais sejam: no âmbito federal – IPI, PIS/PASEP, COFINS, CSLL e taxas da Anvisa; no âmbito estadual o ICMS; e no municipal o ISSQN. Bem como as suas peculiaridades mais pertinentes para que seja possível apurar como é composta a carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano⁶.

⁵ Disponível em http://sindusfarma.org.br/cadastro/index.php/site/ap_indicadores, acessado em 07/11/2017 (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; SINDUSFARMA, [s/d]).

⁶ Sendo certo que há outros tributos como INSS e o IRPJ que impactam a atividade das empresas que atuam no setor de produção e comercialização de medicamentos, mas que na presente oportunidade não serão objeto de análise.

3.1.1 Dos Tributos Federais

3.1.1.1 Das Contribuições

A Constituição da República Federal do Brasil de 1988, em seu artigo 149,⁷ atribuiu à União a competência para instituir as Contribuições Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas (BRASIL, 1988a).

Diante da perspectiva do presente trabalho, é oportuno elucidar somente alguns contornos da Contribuição PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL, que impactam diretamente na composição do preço dos medicamentos de uso humano.

Como os demais tributos, essas contribuições demandam a observância dos princípios constitucionais que limitam de forma expressa a atuação do Estado, em especial, a legalidade, anterioridade, capacidade contributiva e da vedação do não confisco.⁸ Todavia, não se pode deixar de realizar uma interpretação sistemática, principalmente no que tange à aplicação dos direitos fundamentais.

As referidas contribuições possuem em comum a característica de serem vinculadas a uma atividade estatal, o que difere de outras espécies tributárias como os impostos, que não possuem destinação definida pelo Constituinte.

As denominadas contribuições sociais possuem grande importância no ordenamento jurídico, uma vez que, por meio delas, todos contribuem, de forma direta ou não, com a seguridade social, levando a efeito o princípio da solidariedade.

⁷ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo” (BRASIL, 1988a).

⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco (...) (BRASIL, 1988a).

Conforme ensinamentos de Marco Aurélio Greco, citado por Eduardo Sabbag, a “solidariedade em relação ao demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade” restringe as contribuições (GRECO apud SABBAG, 2015, p. 564).

O Programa de Integração Social – PIS/Pasep fora instituído pela Lei Complementar nº 7/1970, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (BRASIL, 1970). Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o estado passou a financiar o seguro desemprego e o abono do PIS/Pasep, nos termos de seu art. 239⁹ (BRASIL, 1988a).

O programa é custeado por meio de um Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas, em que o fato gerador das pessoas jurídicas de direito privado é auferir receita, de acordo com a alínea “a” do inciso I do art. 2º do Decreto nº 4.524/2002¹⁰ (BRASIL, 2002a).

Por sua vez, a base de cálculo é o faturamento da empresa, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, conforme dispõe o art. 10 do Decreto nº 4.524/2002 (BRASIL, 2002a).¹¹

No que diz respeito à Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 e prevista na alínea “b” do inciso I do art. 195 da Carta Magna, a base de cálculo é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza, excluindo somente o valor do imposto sobre produtos industrializados,

⁹ “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo” (BRASIL, 1988a).

¹⁰ “Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13): I - na hipótese do PIS/Pasep: a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado (...)” (BRASIL, 2002a).

¹¹ “Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º)” (BRASIL, 2002).

quando destacado em separado no documento fiscal e das vendas canceladas, devolvidas e descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente (BRASIL, 1988a, 1991).

Há vários anos o judiciário é instado a responder uma questão muito importante referente a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, qual seja: o ICMS pode compor a sua base? O questionamento está diretamente relacionado ao que seria receita/faturamento da empresa e se o ICMS, que é percebido pelas empresas, mas repassado para os Estados, assim poderia ser enquadrado.

Com o julgamento do RE nº 574.706, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é inconstitucional, prevalecendo o voto da relatora, Ministra Carmen Lúcia, segundo a qual a arrecadação não poderia ser considerada como receita do contribuinte, mas somente apenas ingresso de caixa que será repassado integralmente para o fisco estadual. Na oportunidade, foi fixada a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins” (BRASIL, 2017c). Todavia, o RE nº 574.706 ainda está pendente de recurso.

Retornando aos aspectos gerais, atualmente há dois regimes de recolhimento do PIS/Pasep e da COFINS, cumulativo e não cumulativo, que dependerá de uma escolha do contribuinte atinente ao regime de apuração do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), optado pela empresa, lucro real ou lucro presumido.

As empresas que optam pelo lucro presumido, devem recolher o PIS/Pasep e a COFINS pelo sistema cumulativo, segundo o qual, os valores recolhidos nas operações anteriores não são abatidos na operação seguinte, conforme está previsto na Lei nº 9.718/1998 e regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 247/2002, em seu art. 52 (BRASIL, 1998, 2002b). Para tanto, o legislador definiu alíquotas menores, conforme será apurado no próximo tópico.

Já as empresas que optam pelo lucro real, deverão observar o disposto na Lei nº 10.637/2002, para realizar a apuração e recolher os valores devidos pelo PIS/Pasep de acordo com o regime não cumulativo, segundo o qual deverá abater os valores recolhidos nas operações anteriores (BRASIL, 2002c). No mesmo sentido, com relação ao COFINS, observando o regime não cumulativo, os contribuintes deverão abater os valores anteriormente recolhidos, nos termos da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003a).

Por seu turno, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL fora instituída pela Lei nº 7.689/1988 e está devidamente prevista na alínea “c” do inciso I do art. 195 da CR/88, cuja hipótese de incidência escolhida pelo legislador fora auferir lucro (BRASIL, 1988b, 1988a).

A apuração da CSLL está diretamente relacionada à apuração do Imposto de Renda, com o que, nas hipóteses em que as empresas optam pelo lucro real trimestral, elas também devem apurar a CSLL trimestralmente, cuja base de cálculo será o resultado contábil do período ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas no art. 2º da Lei nº 7.689/1988 (BRASIL, 1988b).

Nas hipóteses de recolhimento do imposto de renda pelo lucro real de apuração anual, as empresas deverão apurar a CSLL anualmente com base no resultado ajustado em 31 de dezembro de cada ano, sendo que os valores recolhidos com a base de cálculo estimada mensalmente, durante o ano calendário, podem ser deduzidos no momento do ajuste.

Já a base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Sendo certo que, a base de cálculo das pessoas jurídicas de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% ou 32% da receita bruta auferida, conforme regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.700, art. 34¹² (BRASIL, 2017d).

¹² “Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. § 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de: I - prestação de serviços em geral, observado o disposto no § 2º; II - intermediação de negócios; III - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; IV - prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); e V - prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. § 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento). § 3º A receita bruta auferida pela pessoa jurídica decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento). § 4º Conforme disposto no art. 26, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, incluem-se na respectiva receita bruta. § 5º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o § 4º, apropriados como receita financeira no mesmo período de apuração do reconhecimento da receita bruta, ou em outro período de apuração, não serão incluídos na base de cálculo estimada” (BRASIL, 2017d).

Pelo exposto, resta patente que a legislação vigente onera as empresas com o PIS/Pasep e a COFINS, tributando a receita bruta, bem como o lucro líquido por meio da CSLL, o que majora de forma direta os medicamentos de uso humano, que são produzidos e vendidos aos cidadãos/contribuintes indiretos, ressalvadas as hipóteses de isenção e alíquota zero, que será apurado posteriormente quando da análise das alíquotas previstas na legislação.

3.1.1.2 Do Imposto – IPI

A Carta Magna atribuiu à União a competência para instituir o imposto sobre os produtos industrializados, conforme se depreende do inciso IV – do art. 153 (BRASIL, 1988a).

Entre as delimitações constitucionais previstas no §3º do art. 153 da CR/88, destaca-se que o IPI obrigatoriamente deve ser seletivo, em função da essencialidade do produto; será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto (BRASIL, 1988a).

Diante do mandamento constitucional, a União obrigatoriamente deve se ater ao princípio da seletividade quando da imposição de tributo sobre as mercadorias. Assim, as alíquotas devem ser menores para os produtos essenciais e maiores para os produtos supérfluos, o que, aliás, conforme se comprovará adiante, é aplicado na definição das alíquotas dos medicamentos em questão.

Kiyoshi Harada, citado por Eduardo Sabbaga, neste sentido, destaca que a “tendência do IPI é restringir-se à tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo, contribuindo para a consecução da justiça social, já indiscutível sua natureza de imposto de consumo” (HARADA apud SABBAG, 2015, p. 1222).

No que tange à regulamentação do IPI, vigora o Decreto nº 7.212/2010 segundo o qual, o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Ou seja, mesmo no caso de alíquota zero, a produção das mercadorias/produtos são hipóteses de incidência deste imposto (BRASIL, 2010).

Sendo certo que é caracterizada a industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

Com fulcro no princípio da não cumulatividade, em cada operação que modifique ou aperfeiçoe o produto, deve ser abatido os impostos recolhidos nas operações anteriores, o que impede o efeito cascata da tributação.

A hipótese de incidência prevista é o desembaraço aduaneiro para os produtos de procedência estrangeira ou a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial nacional, desde que tenha sido caracterizada a industrialização.

Por fim, a base de cálculo do produto nacional é o valor da operação que decorre da saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (BRASIL, 1964, 1989a)¹³. Já com relação aos produtos de procedência estrangeira, é o valor que servir de base para cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis¹⁴ (BRASIL, 1964).

3.1.1.3 Das Taxas

De acordo com a previsão constitucional, os Entes Federados também possuem a prerrogativa de instituir taxas que devem ser vinculadas a ações dos mesmos, em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição.

Previsão constitucional do art. 145, II, que pressupõe a cobrança de valores pelos serviços públicos prestados e que são destinados somente a determinados cidadãos, para que assim não sobrecarregue toda a sociedade em prol de poucos (BRASIL, 1988).

Conforme elucida Luciano Amaro, “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade” (AMARO, 2008, p. 31).

¹³ Previsto na Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e na Lei nº 7.798, de 1989, art. 15. (BRASIL, 1964, 1989a).

¹⁴ Previsto na Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”. (BRASIL, 1964)

Sobre os medicamentos de uso humano, o órgão regulamentador é a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), que possui a competência para normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços de interesse da saúde (BRASIL, 1999)¹⁵.

Desta feita, todas as atividades realizadas pela Anvisa, como emissão de autorização de funcionamento de empresas de fabricação; distribuição e importação dos produtos e de comercialização de medicamentos; concessão de registros de produtos, segundo as normas de sua área de atuação, podem ser objeto de cobrança de taxas, inclusive no que tange às atividades relacionadas à própria fiscalização, que possui natureza de poder de polícia.

É importante destacar que a atuação da Vigilância Sanitária, no que diz respeito aos medicamentos, drogas, insumos farmacêuticos e correlatos, cosméticos, saneantes e outros produtos, é regulamentada pela Lei Federal nº 6.360/1976, a qual, em seu artigo 69, atribui aos Estados a competência para fiscalizar o comércio, mas a fixação dos valores das taxas é proveniente de normas federais.

A princípio, pode-se dar a impressão de que a cobrança dessas taxas não impactaria a atividade empresarial com relação à fabricação e comercialização de medicamento de uso humano, todavia, conforme se verificará a seguir, os valores das taxas da vigilância sanitária oneraram de forma significativa tais produtos.

3.1.1.4 Apuração das Alíquotas

Segundo trabalho realizado pela Anvisa, em 2006, a carga tributária dos principais tributos que incidiam sobre os medicamentos de uso humano variava de 0%, para produto da lista positiva com isenção de ICMS, a 31% sobre o preço de fábrica, para produto da lista negativa com 19% de ICMS e 12% de PIS/COFINS (AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA, 2006).

Conforme apurado pelo citado trabalho realizado pela Anvisa, o governo federal vem dando uma atenção especial ao PIS/COFINS incidente sobre os medicamentos, iniciando com a instituição do regime monofásico com a Lei nº 10.147/2000 e

¹⁵ Lei nº 9.872/1999 “Art. 2º Compete à União no âmbito do Sistema Nacional de Vigilância Sanitária: I - definir a política nacional de vigilância sanitária; II - definir o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária; III - normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços de interesse para a saúde;” (BRASIL, 1999)

continuando, em 2001, com a edição do Decreto nº 3.803/2001 que concedia o crédito presumido de tais contribuições, destacando:

A instituição do regime monofásico para o setor de medicamentos se consolidou a partir do ano de 2001, com a publicação da Lei nº 10.147/2000, a qual atribuiu à indústria a responsabilidade pelas contribuições devidas em toda a cadeia de produção e consumo, mediante a aplicação de uma alíquota global de 12,5% (2,2% de PIS e 10,3% de COFINS), e reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS para distribuidores e varejistas. Com o Decreto nº 3.803 de 24 de abril de 2001, pôde-se conceder efetivamente o crédito presumido sobre a PIS/COFINS, nas operações de venda de medicamentos listados pelo governo e sujeitos à prescrição médica, identificados por tarja vermelha ou preta e destinados à venda no mercado interno e que tenham firmado com a União compromisso de ajustamento de conduta que vise assegurar a repercussão nos preços da redução de carga tributária, observadas as instruções para cálculo, concessão e utilização. Houve redução dos preços máximos ao consumidor em 10,2% nos estados de Minas Gerais, São Paulo e Rio de Janeiro, onde a alíquota do ICMS é de 18%, em 11,3% nos estados onde a alíquota do ICMS é de 17%. (AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA, 2006).

Estas normas sofreram modificações após a elaboração deste trabalho pela Anvisa, com o que, atualmente, as alíquotas incidentes sobre os medicamentos na esfera federal, no que pertine concerne a lista positiva – Imposto de Importação (II), com alíquotas de 0% a 18% a depender do insumo; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI),¹⁶ alíquota de 0%; PIS/COFINS, 2,1% de PIS e 9,9% de COFINS, recebendo na mesma etapa um crédito presumido de mesmo valor de forma que a alíquota efetiva de PIS/COFINS seja na saída de 0%.

Por sua vez, na lista negativa – II, com alíquotas variáveis; IPI importação com alíquotas de 5% a 22%, a depender do produto; PIS/Pasep-importação a depender do produto, alíquota de 2,1%, 2,76% e 3,52%; Cofins-importação a depender do produto alíquotas de 9,65%, 13,03% e 16,48%, conforme dispõe a Lei nº 10.865/2004 (BRASIL, 2004b). Conforme será elucidado em seguida.

O Decreto nº 3.803/2001, por sua vez, delimita em seu primeiro artigo que trata de um regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público – PIS/Pasep e da contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS, que pode ser concedido às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de medicamentos classificados nas posições 3003 e 3004 da NCM

¹⁶ Capítulo 30 da lista TIPI, disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>, acessado em 06/11/2017.

sujeitos à prescrição médica, identificados por tarja vermelha ou preta e destinados à venda no mercado interno (BRASIL, 2011a). Para tanto, as empresas devem requerer a habilitação perante a Câmara de Medicamentos e perante a Secretaria da Receita Federal, conforme determina o art. 2º desta norma.

Destacasse que os medicamentos formulados como monodrogas ou associações que contenham as substâncias listadas nas categorias I e II dos anexos do Decreto nº 3.803/2001 constam na lista positiva (BRASIL, 2001a). Noutro turno, aqueles medicamentos que não estão nesta lista, mas enquadrados no TIPI constante da Lei nº 10.147/2000 são denominados como a lista negativa. Já os que não estão em nenhuma dessas listas estão enquadrados na lista denominada neutra, que deve observar as regras gerais dos tributos (BRASIL, 2000a).

Com o advento dessas normas as alíquotas do PIS e Cofins no regime monofásico foram para 2,1% e 9,9%, ou seja, as duas contribuições somadas chegaram a ter uma alíquota de 12% sobre os medicamentos da lista negativa. Já para os medicamentos da lista positiva há a revisão do crédito presumido. Por fim, os medicamentos da lista neutra sofrem a incidência da alíquota de 9,25%.

Acerca do IPI, é possível apurar no Decreto nº 8.950/2016 e no respectivo anexo que grande parte dos fármacos e seus intermediários estão incluídos na Seção VI, nos Capítulos 28, 29 e 30 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, que é baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e as alíquotas são zero (BRASIL, 2016a). Situação em que se apura a aplicação do princípio da seletividade, face à desoneração desses produtos.

Por sua vez, a alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. Conforme já elucidado anteriormente, a apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ.

É importante destacar que o legislador infraconstitucional acabou por aplicar o princípio da seletividade nas contribuições do PIS e da COFINS, de forma a reduzir a carga tributária de acordo com o enquadramento das substâncias dos medicamentos.

3.1.1.5 Valores das Taxas

Os valores das taxas que são cobradas pela Anvisa, no que tange aos medicamentos, estão previstos na Portaria Interministerial Fazenda-Saúde nº 45/2017, que sofreu limitações provenientes da Lei nº 13.202/2015 (BRASIL, 2015a, 2017e).

Por oportuno, é imprescindível realizar um breve contexto histórico referente aos valores dessas taxas, face à complexa e elevada quantidade de normativos que regulamentam o tema e que são objeto de várias críticas, conforme será elucidado.

Os valores das taxas permaneceram inalterados desde 1999, até que em 2015 sobreveio a Portaria Interministerial nº 107/2015, aplicando o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) para atualizar as taxas da vigilância sanitária (BRASIL, 2015b).

A princípio é pacífico o entendimento de que as taxas podem ser atualizadas sem ter que observar o princípio da legalidade, bastando a edição de decretos ou provenientes de normas do poder executivo.

A maior indagação que se faz acerca dos valores é que o legislador infraconstitucional não apresentou nenhum fundamento para comprovar qual seria o valor real dos serviços que estariam sendo prestados pela Anvisa, o que é inerente à base de cálculo das taxas, uma vez que somente podem ser instituídas em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição, como forma de arcar com esses valores.

Quando da edição da portaria interministerial, os Ministros de Estado da Fazenda e da Saúde atualizaram as taxas de fiscalização de vigilância sanitária, com fulcro nos art. 84, caput, inciso IV, da Constituição; art. 14, inciso V, da Medida Provisória (MP) nº 685/2015; e art. 1º, inciso II do Decreto nº 8.510/2015 (BRASIL, 2015c, 2015d)¹⁷.

¹⁷ “Art. 84 (CR/88). Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”;

“Art. 14. Fica o Poder Executivo autorizado a atualizar monetariamente, na forma do regulamento, o valor das taxas instituídas:

V - no art. 23 da Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999”;

“Art. 1º A atualização monetária a que se referem o art. 14 da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, o § 5º do art. 33 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, o parágrafo único do art. 23 da Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011, e o art. 3º da Medida Provisória nº 687, de 17 de agosto de 2015, poderá ser fixada:

II - por ato conjunto do Ministro de Estado da Fazenda e do Ministro de Estado ao qual esteja vinculado o órgão ou a entidade que preste o serviço público ou exerça o poder de polícia relacionados à exigência do tributo,

Assim, os Ministros de Estado da Fazenda e da Saúde levaram a efeito as prerrogativas, advindas de uma medida provisória e um decreto, e atualizaram as taxas de fiscalização da vigilância sanitária, que não era realizada desde 1999.

É ressaltado que o Constituinte possibilitou ao chefe do Poder Executivo editar medidas provisórias para caso de relevância e urgência, ou seja, de forma excepcional poderia legislar, conforme inteligência do artigo 62 da CR/88 (BRASIL, 1988a). Esta é uma função atípica deste poder, uma vez que cabe ao Poder Legislativo editar as leis, conforme depreende do artigo 59 da CR/88 (BRASIL, 1988a)¹⁸.

Todavia denota-se da exposição de motivos da MP nº 685/2015, que não há qualquer justificativa que comprove o preenchimento dos dois requisitos, que são indispensáveis para editar uma medida provisória, a urgência e relevância, mas este não é o foco no presente trabalho, ficando somente o registro desta impropriedade que acaba por onerar ainda mais os medicamentos de uso humano (BRASIL, 2015c).

Após o trâmite legislativo, a MP nº 685/2015 fora convertida na Lei nº 13.202/2015, a qual limitou a primeira atualização ao importe correspondente a 50%¹⁹ do valor total da recomposição referente à aplicação do índice oficial desde a instituição da taxa (BRASIL, 2015a, 2015c).

Desta feita sobreveio a Portaria Interministerial nº 45/2017, estabelecendo os valores das taxas, entre os quais destaca-se (BRASIL - ANVISA, 2017):²⁰

TABELA 1 - Taxas da Vigilância Sanitária

Itens	Fatos Geradores	Valores
3.1.1	Autorização de funcionamento – Indústria de medicamentos.	R\$39.048,00
3.1.2	Autorização de funcionamento – Indústria de insumos farmacêuticos.	R\$ 26.593,50

quanto às taxas a que se referem os incisos I a III e incisos V a X do caput do art. 14 da Medida Provisória nº 685, de 2015”(BRASIL, 2015).

¹⁸ “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional” (BRASIL, 1988).

¹⁹ “Art. 8º Fica o Poder Executivo autorizado a atualizar monetariamente, desde que o valor da atualização não exceda a variação do índice oficial de inflação apurado no período desde a última correção, em periodicidade não inferior a um ano, na forma do regulamento, o valor das taxas instituídas: (...)§ 1º A primeira atualização monetária relativa às taxas previstas no caput fica limitada ao montante de 50% (cinquenta por cento) do valor total de recomposição referente à aplicação do índice oficial desde a instituição da taxa” (BRASIL, 2015).

²⁰ Valores para as empresas do grupo 1 – grande.

3.1.10	Autorização de funcionamento e respectivas renovações das drogarias e farmácias.	R\$886,45
3.2.9	Autorização especial de funcionamento de farmácia de manipulação de substâncias sob controle especial.	R\$8.864,50
5.1.1	Autorização de funcionamento de empresas que prestam serviços de armazenagem e distribuição de medicamentos, matérias-primas e insumos farmacêuticos em terminais alfandegados de uso público.	R\$38.189,10
3.11	Certificação de Boas Práticas de Fabricação por estabelecimento ou unidade fabril por linha de produção para indústrias de saneantes domissanitários.	R\$29.286,00
4.1.1	Registro de medicamento – produto novo.	R\$157.416,00
4.1.2	Registro de medicamento – produto similar.	R\$41.000,40

É possível apurar que, a União, por meio de sua competência atribuída pela Carta Magna, vem implementando medidas que oneram os medicamentos de uso humano, impactando diretamente na formação do preço desses produtos.

3.1.2 Do Tributo Estadual nos Entes da Federação

Aos Estados fora atribuída a competência para instituir o imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços de transporte e telecomunicações, conforme depreende-se do inciso II do art. 155 da Carta Magna (BRASIL, 1988a).

Trata-se de um imposto complexo, uma vez que todos os 26 Estados da Federação possuem a competência para regulamentar as regras em seus respectivos territórios.

Prevendo a possibilidade de ocorrer conflitos entre os Estados, o Constituinte delimitou diversas regras gerais que devem ser observadas pelos entes federados,

entre as quais há dispositivos que limitam o poder estatal frente aos contribuintes, bem como outros que visam a convivência entre os próprios estados.²¹

²¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) 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; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda

Entre as peculiaridades das normas constitucionais, destaca-se que o ICMS será não cumulativo, com o que é permitido ao contribuinte compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Neste sentido, destaca Roque Carrazza, que o objetivo da não cumulativa é evitar o efeito cascata do tributo, o que prejudicaria de forma imensurável a econômica, “já que onera, e sobrepõe, todas as etapas da circulação de bens e prestação de serviço” (CARRAZZA, 2015, p. 417).

Sendo certo que a premissa da não cumulatividade não pode ser confundida com incidência do tributo nas inúmeras operações que envolvem determinadas mercadorias ou prestações de serviço. É somente um mecanismo que possibilita aplicar a diferença entre a alíquota da saída e a alíquota da entrada a cada operação que é realizada com a mercadoria, o que torna o ICMS um tributo plurifásico.

Denota-se que o Constituinte buscou atribuir ao ICMS um aspecto neutro, ou seja, “ônus do imposto é sempre o mesmo”, para que não interfira diretamente no preço das mercadorias, pois cabe ao mercado estabelecer os valores devidos pelas mercadorias e serviços (CARRAZZA, 2015, p. 417).

Previsão de suma importância na composição da carga tributária incidente sobre os medicamentos, uma vez que, sendo aplicada corretamente pelos contribuintes impede a cobrança do tributo em cascata, o que majoraria exponencialmente os valores a recolher para os Entes competentes. Apesar que os contribuintes devem recolher os tributos devidos a título do ICMS por meio da sistemática da substituição tributária, que anula a essência plurifásica do ICMS, tornando monofásico e pode majorar o tributo, conforme será demonstrado mais adiante.

A Constituição determina que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, aspecto que será abordado com mais profundidade no capítulo 5, por ser de grande relevância no presente trabalho.

Constitucional nº 33, de 2001) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (...)” (BRASIL, 1988a).

Um aspecto relevante do ICMS é a composição de sua base de cálculo, a qual de acordo com o art. 13 da Lei Kandir,²² Lei Complementar 87/1996, em síntese, é o valor da operação ou da prestação do serviço, com a peculiaridade de que o valor do tributo também integra a sua base de cálculo (BRASIL, 1996). A título de exemplo, quando se tem uma alíquota fixada de 19% incidente sobre um produto que custa R\$100,00, a sua base de cálculo seria R\$123,45, gerando um ICMS a recolher no importe de R\$23,45, com o que, a alíquota chega ao montante de 23,45%, afetando muito a carga tributária incidente sobre os medicamentos. Outra peculiaridade que pode ensejar a majoração da base de cálculo é a utilização da substituição tributária, que será elucidada em seguida, quando se apura o valor presumido através da margem de valor agregada (MVA) ajustada ou pelo preço máximo ao consumidor (PMC).

Claramente o legislador infraconstitucional, por meio da Lei Complementar nº 87/1996, criou um mecanismo para majorar o tributo sem aumentar a alíquota de forma direta, o que subverte a sua própria competência estabelecida na Carga Magna, uma vez que esta não lhe atribui tal poder.

²² “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12; a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b; V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização; VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente; VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada; IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem. § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. § 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto. § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. § 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador” (BRASIL, 1996).

Diante da impropriedade desta previsão legal, é oportuno citar as considerações de Roque Carrazza, segundo o qual:

A inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo desvirtua o modelo constitucional deste tributo, que deixa de ser sobre operações mercantis para transformar-se num imposto sobre o imposto, figura híbrida e teratológica, que, inclusive, viola o princípio da reserva das competências tributáveis. (CARRAZZA, 2015, p. 385).

Noutro turno, tendo em vista os mandamentos constitucionais, que visaram evitar guerra fiscal entre os Estados, o Senado Federal fixou as alíquotas interestaduais por meio da Resolução nº 22 do Senado Federal, de 19 de maio de 1989, no importe de 7% quando as operações e prestações tem origem nas regiões Sul e Sudeste e são destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, bem como ao Espírito Santo. Nas demais operações, a alíquota interestadual será de 12% (BRASIL, 1989b).

Outra regra da maior importância é que os Estados somente podem conceder benefícios fiscais referente ao ICMS caso o Confaz permita; todavia, é uma prática recorrente dos Estados, no afã de atrair empresas, conceder benefícios sem esta autorização, por meio de regimes especiais, os quais não ficam à disposição de todos, motivo pelo qual, desde já, ressalva-se que os levantamentos realizados neste trabalho não consideram esses benefícios.²³

O Constituinte atribuiu ainda à Lei Complementar a competência para traçar as normas gerais do ICMS e, em especial, dispor sobre a substituição tributária, que interfere diretamente no cálculo do tributo a recolher, majorando a carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano.

A substituição tributária é um método de cobrança do tributo, que atribui a responsabilidade pelo recolhimento do tributo a terceiros que não tenham realizado o fato gerador, mas tenha participado da operação.

O legislador pode implementar a substituição tributária em duas hipóteses: I – para frente, ocasião na qual atribui ao primeiro participante da cadeia produtiva a responsabilidade pelo recolhimento do tributo de todas as operações seguintes, presumindo o valor que foi praticado na última operação e com recolhimento

²³ Neste pormenor, é importante destacar que em agosto de 2017 fora sancionada a Lei Complementar nº 160/2017 que pretende trazer à luz todos os benefícios concedidos à margem do Confaz, ratificando os mesmos, todavia, a depender de convênio a ser editado pelo próprio Confaz, que até a presente data não fora publicado (BRASIL, 2017f).

antecipado²⁴; II – para trás, ocasião na qual o último participante da cadeia, antes da venda ao consumidor final, fica responsável pelo recolhimento dos tributos das operações anteriores²⁵.

Um dos grandes motivos para cobrar o ICMS por meio da substituição tributária para frente é maximizar e facilitar a arrecadação dos Estados, uma vez que, ao invés de fiscalizar e cobrar tributos de todos os comerciantes que realizam a venda ao consumidor final, esta cobrança é focada na indústria e de forma antecipada. Assim, fica possível antecipar a entrada das receitas, mediante a utilização de pressupostos presumidos.

Há diversas críticas atinentes à substituição tributária, uma vez que acaba por descaracterizar a essência do ICMS, tornando-o monofásico com a utilização de presunções para cobrar tributo, no que é pertinente a cobrança para frente.

Neste sentido, Roque Carrazza imputa críticas robustas a esta técnica de cobrança:

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. (CARRAZZA, 2015, p. 389).

Apesar de não ser o objeto de análise na presente oportunidade, é imprescindível destacar que esses fundamentos amparam as teses que defendem a inconstitucionalidade da sistemática da substituição tributária, incluída no ordenamento jurídico, por meio da Emenda Constitucional nº 3/1993, que acrescentou o §7º ao art. 150 (BRASIL, 1993)²⁶.

²⁴ “Art. 8º (Lei Complementar nº 87/1996) A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...) II - em relação as operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes” (BRASIL, 1996).

²⁵ “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído (...)” (BRASIL, 1996).

²⁶ “§7º art. 150 da CR/88: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (BRASIL, 1993).

Ultrapassada esta análise, para que os Estados possam cobrar o ICMS das operações interestaduais subsequentes, por meio da substituição tributária, depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, mediante deliberação do Confaz²⁷.

O Convênio que trouxe a lume as regras iniciais da substituição tributária nas operações interestaduais foi o nº 66/1988, em seu art. 25, cujo objetivo era regular provisoriamente o ICMS, mas perdeu a eficácia com o advento da Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 1988c, 1996).

Atualmente, o Convênio ICMS nº 92/2015, que será revogado pelo Convênio ICMS 52/2017, cuja vigência inicia a partir de 01/01/2018, dispõe as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária relativa às operações interestaduais subsequentes, ou seja, para frente, instituído por convênio ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal (BRASIL, 2015e, 2017g).

Nos termos da cláusula oitava do Convênio, a pessoa física ou jurídica que realizar operações interestaduais de mercadoria prevista na lista anexa ao convênio, que seja fato gerador do ICMS, será o responsável substituto, devendo reter o recolhimento do ICMS devido à unidade federada do destino. Todavia, caso o remetente da mercadoria não realize o recolhimento, o destinatário será o responsável pelo recolhimento do ICMS-ST.

De acordo com a cláusula sétima do Convênio ICMS nº 52/2017, os bens e mercadorias passíveis de sujeição a sistemática da substituição tributária serão aqueles identificados nos anexos II ao XXVI, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseado no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um Código Especificado da Substituição Tributária (CEST) (BRASIL, 2017g).

²⁷ “Art. 9º (LC 87/1996) A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. § 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída: I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes; II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação. § 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente” (BRASIL, 1996).

Neste pormenor, denota-se que os medicamentos estão incluídos em tais anexos, mais especificamente no item 13, anexo XIV, que engloba os medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário.

Outra questão muito peculiar referente ao ICMS-ST, trata-se das hipóteses de restituição, uma vez que a CR/88 determina expressamente, em seu §7º do art. 150²⁸ que é assegurado ao contribuinte substituto a restituição do valor pago quando o fato gerador presumido não se realizar.

Neste contexto, é possível citar duas formas de interpretar esta norma, uma quando o produto/mercadoria não é vendido ao consumidor final, não completando toda a cadeia de consumo; ou ainda, a hipótese em que se presumiu que determinada mercadoria seria vendida ao consumidor final, por exemplo, por R\$100,00 (cem reais), base de cálculo do tributo, mas pelas inúmeras variantes existentes na economia que interferem na composição dos preços das mercadorias, fazem com que esta mercadoria tenha sido vendida por R\$90,00 (noventa reais).

Neste último caso, acaba que o valor recolhido, apurado com uma base de cálculo presumida, não se concretizou de forma efetiva, com o que o valor recolhido fora maior que o devido.

Como é ressabido, o Código Tributário Nacional, vinculado aos mandamentos da Carta Magna, prevê que os tributos somente podem incidir com observância das normas legais, e que, com isso, a base de cálculo do imposto incidente sobre a circulação de mercadoria deve ser efetivamente o valor da operação. Com o recolhimento realizado com base na presunção, acabou que o Estado recebeu valores de forma indevida, o que acarreta em locupletamento ilícito, sendo imperioso a sua devolução ao contribuinte.

Trata-se de questão amplamente debatida nos tribunais que sofreu recente modificação de interpretação, abaixo citado. Situação que ainda onera ainda mais as mercadorias, pois o RE ainda não transitou em julgado, entre os quais os medicamentos de uso humano, pois engessa a iniciativa privada no que diz respeito às hipóteses de conceder descontos aos consumidores, uma vez que os valores recolhidos por meio da ST seriam tidos como definitivos.

²⁸ Art. 150 § 7º (CR/88) A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988a).

Como muito bem elucidado por Roque Carrazza, a utilização de presunções pelas administrações fazendárias não permite ao Estado obrigar os contribuintes a recolher tributos além do devido (CARRAZZA, 2015, p. 411).

O Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI nº 1851-4 manifestou há mais de 15 (quinze) anos que o recolhimento do ICMS-ST, com a utilização de uma base de cálculo presumido, seria permanente, com o que não seria devida a restituição de valores caso acontecesse efetiva concretização do fato gerador, ou caso a venda da mercadoria ao consumidor final fosse menor do que a presumida (BRASIL, 2002d).

Destaca-se excerto do voto do Ministro Ilmar Galvão na citada ADI: “o fato gerador presumido (...) não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final” (BRASIL, 2002d). Ou seja, quando é apurada a base de cálculo, por meio de uma presunção, e recolhido o ICMS-ST, o recolhimento se torna definitivo quando o produto/mercadoria é vendido ao consumidor final, mesmo que com valor menor do que o utilizado para presumir a base de cálculo.

Todavia, no julgamento do RE nº 593.849/MG, o Supremo Tribunal Federal modificou seu entendimento, permitindo a restituição da diferença referente à base de cálculo presumida e o valor real pelo qual a mercadoria fora vendida (BRASIL, 2017h).

O Ministro Ricardo Lewandowski, de forma escorreita, proferiu seu voto aduzindo que devesse permitir a restituição da diferença, pois proibir esta restituição seria permitir que o Estado percebesse receitas ilegais, uma vez que o ICMS somente se torna devido após a ocorrência efetiva do fato gerador, o qual deve ser a baliza da cobrança do tributo, e não a presunção:

A interpretação que desautoriza a devolução nesses termos, ademais, também nega vigência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa e àquele que garante a repetição do indébito, os quais constituem balizas fundamentais do Direito.

A proibição de restituição do imposto pago a maior igualmente não se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis à espécie. Em outras palavras, se o ICMS recolhido pelo contribuinte substituto apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, a inoocorrência, total ou parcial deste, impõe que se faça a devida adequação da regra ao fato, sob pena de afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco (BRASIL, 2017h).

Na ocasião, no intuito de pacificar o tema, fora fixada a tese, nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para

frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (BRASIL, 2017h). Todavia, o RE ainda não transitou em julgado, conforme adiantado acima.

Neste contexto de normas esparsas que é peculiar na legislação brasileira, principalmente no que tange à matéria tributária, há diversos Convênios de ICMS que autorizam os Estados a conceder isenções, como exemplo cita-se:

I – Convênio ICMS nº 104/1989 que autoriza a isenção do ICMS no recebimento de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos médico-hospitalares ou técnico-científicos laboratoriais, sem similar produzido no país, importados do exterior diretamente por órgãos ou entidades da administração pública, direta ou indireta, bem como fundações ou entidades beneficentes de assistência social certificadas nos termos da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 (BRASIL, 2009c).

II – Convênio ICMS nº 51/1994 que isenta do ICMS as operações realizadas com fármacos destinados à produção de medicamento de uso humano para tratamento de portadores do vírus da AIDS (BRASIL, 1994).

III – Convênio ICMS nº 87/2002 que isenta determinados medicamentos de uso humano que são destinados à administração pública direta e indireta Federal, Estadual e Municipal e as suas fundações públicas (BRASIL, 2002e).

IV – Convênio ICMS nº 139/11 que isenta do ICMS as operações realizadas com insulina, destinada à administração pública direta e indireta Federal, Estadual e Municipal e as suas fundações públicas (BRASIL, 2011).

Diante dos mandamentos constitucionais, que permitem a concessão de benefícios fiscais somente com a autorização do Confaz, é possível apurar que as isenções previstas estão focadas na aquisição dos medicamentos de uso humano pelos próprios Estados e para os medicamentos utilizados nos tratamentos da AIDS e do diabetes. Com o que, o máximo que os Estados poderiam, à luz da autorização constitucional, seria reduzir as alíquotas internas para 12%, conforme fora delimitado pelo Senado Federal.

3.1.2.1 Apuração das Alíquotas

É imprescindível analisar a legislação que delimita, nos Estados, as alíquotas aplicáveis incidentes sobre os medicamentos de uso humano, uma vez que cada ente da federação possui a competência para estipular a sua carga tributária. Como elucidado acima, é prática recorrente de vários Estados, senão de todos, conceder benefícios às margens do Confaz, por meio de regimes especiais outorgados diretamente para os contribuintes. Tal prática dificulta o acesso aos dados, isto quando são disponibilizados, motivo pelo qual não foram objeto do presente trabalho, no qual se buscou as alíquotas nas leis estaduais e respectivos regulamentos, destacando somente a redução da base de cálculo onde foi possível identificá-la.

No Estado de Minas Gerais, de acordo com o art. 12, inciso I, alínea “b.5” da Lei nº 6.763/1975, a alíquota será de 12%, observada a relação de produtos, bem como os prazos, a forma, as condições e a disciplina de controles estabelecidos em regulamento (MINAS GERAIS, 1975).

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais, Decreto nº 43.080/2002, prevê em seu artigo 42, inciso I, alínea b.8, que a alíquota será de 12% para os medicamentos genéricos, definidos pela Lei Federal nº 6.360/1976, relacionado em resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (BRASIL, 1976; MINAS GERAIS, 2002).

Os demais medicamentos estão enquadrados na regra geral da lei nº 6.763/1975, que, em seu art. 12, inciso I, alínea “d”, prevê uma alíquota de 18%, ou seja, sem analisar nenhuma especificidade que os medicamentos de uso humano possuem (MINAS GERAIS, 1975).

No Estado de São Paulo, conforme denota-se da Lei nº 6.374/1989, especificamente no inciso I e §1º, item 24, da mesma forma que Minas Gerais, prevê uma alíquota geral de 18% para os medicamentos e de 12% para os genéricos (SÃO PAULO, 1989). Sendo certo que o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS 2000 – Decreto 45.490/2000 prevê a redução da base de cálculo para determinados medicamentos, conforme dispõe o inciso XXIV do art. 3º²⁹, de forma

²⁹ “Artigo 3º - (CESTA BÁSICA) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento) (Convênio ICMS-128/94, cláusula primeira): (...) XXIV – medicamentos com ação terapêutica e respectivos princípios ativos indicados a seguir: (Inciso acrescentado pelo Decreto 60.630, de 03-07-2014, DOE 04-07-2014) a) Analgésico Antitérmico: Paracetamol; b) Analgésico Opióide: Tramadol; c) Antiasmático: Montelucaste de sódio; d) Antibacteriano: Amoxicilina + Clavulanato; e) Anticoncepcivo: Levonorgestrel isolado ou em associação; f) Anticonvulsivantes: Carbamazepina; g) Anti-inflamatório: Ibuprofeno; h) Tratamento da Artrose: Sulfato de glicosamina/condroitina”. (SÃO PAULO, 2002)

que a carga tributária seja de 7%; conforme o art. 22,³⁰ que reduz a base de cálculo de acordo com a alíquota interestadual de determinados produtos relacionados na denominada lista positiva prevista na Lei Federal 10.147/2000 (BRASIL, 2000a; SÃO PAULO, 2000).

Por sua vez, o Estado do Rio de Janeiro, por meio da Lei nº 2.657/1996, em seu artigo 14, inciso I, prevê uma alíquota de 18% de forma geral (RIO DE JANEIRO, 1996). Mas prevê o adicional de alíquota de 2% para o fundo de combate à miséria, previsto na Lei nº 4.056/2002, exceto no que diz respeito aos medicamentos excepcionais constantes na portaria nº 1.318/2002 do Ministério da Saúde (BRASIL, 2002f; RIO DE JANEIRO, 2002). Ou seja, em regra, a alíquota de ICMS aplicável sobre os medicamentos no Rio de Janeiro é de 20%.

Já no Estado do Paraná, a alíquota é de 18%, conforme dispõe a regra geral prevista no art. 14, inciso VI da Lei nº 11.580/1996 (PARANÁ, 1996).

É importante destacar que até 31 de dezembro de 2016 o item 17-A do anexo II do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná – Decreto 6080/2012 – previa uma redução da base de cálculo de todos os medicamentos de forma que a carga tributária resultasse no percentual de 12%, mas, com o advento do Decreto nº 5.792/2016, este dispositivo fora revogado (PARANÁ, 2012, 2016). Com o que há somente a redução da base de cálculo do ICMS sobre o valor das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS referente às operações com os produtos listados na Lei 10.147/2000, de

³⁰ Artigo 22 (MEDICAMENTOS E COSMÉTICOS) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na saída interestadual com os produtos classificados nas posições, itens e códigos adiante indicados da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, destinados a contribuintes, do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS correspondentes à aplicação dos percentuais indicados no § 1º, quando tais tributos forem cobrados de acordo com a sistemática prevista na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000 (Convênio ICMS-34/06): (Redação dada ao "caput" do artigo, mantidos os incisos, pelo Decreto 51.131 de 25-09-2006; DOE 26-09-2006; efeitos a partir de 26-09-2006): I - posição 30.01; II - posição 30.03, exceto o código 3003.90.56; III - posição 30.04, exceto o código 3004.90.46; IV - posições 3303.00 a 33.07; V - itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2; VI - códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00; VII - códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00. § 1º - A redução corresponderá ao valor obtido pela aplicação de um dos percentuais abaixo indicados, sobre a base de cálculo da operação, conforme a alíquota interestadual aplicável: 1 - para produto farmacêutico classificado nas posições, itens e códigos indicados nos incisos I, II, III, V e VI: (Redação dada ao item pelo Decreto 59.241, de 28-05-2013; DOE 29-05-2013; Efeitos desde 30-04-2013) a) 9,04% (nove inteiros e quatro centésimos por cento), nas operações tributadas pela alíquota de 4% (Convênio ICMS-20/13, cláusula primeira, I); b) 9,34% (nove inteiros e trinta e quatro centésimos por cento), nas operações tributadas pela alíquota de 7%; c) 9,90% (nove inteiros e noventa centésimos por cento), nas operações tributadas pela alíquota de 12%" (SÃO PAULO, 2002).

acordo com a alíquota interestadual, conforme item 22³¹ do anexo II do RICMS/PR (PARANÁ, 2012; BRASIL, 2000a).

Em Santa Catarina, a alíquota interna é de 17%, regra geral conforme mandamento constante no art. 19, inciso II da Lei Estadual nº 10.297/1996 (SANTA CATARINA, 1996). Há redução de base de cálculo nas operações interestaduais com medicamentos sujeitos à cobrança monofásica do PIS/PASEP e COFINS previstos na lei 10.147/2000, conforme se denota do art. 103³² do anexo 2 do Decreto 2.870/2001 – RICMS/SC, para o qual a redução dependerá da alíquota interestadual (BRASIL, 2000a; SANTA CATARINA, 2001).

No Rio Grande do Sul, a alíquota que incide sobre os medicamentos de uso humano seria a aplicada na regra geral de 17%, conforme dispõe a alínea “j” do art. 12 da Lei Estadual nº 8.820/1989 (RIO GRANDE DO SUL, 1989). Todavia, é importante destacar que, com o advento da Lei Estadual nº 14.743/2015, que introduziu o §17º no art. 12 da Lei Estadual nº 8.820/1989, a alíquota prevista na alínea “j” passou para 18% nos exercícios de 2016 a 2018 (RIO GRANDE DO SUL, 2015). Destaca-se que terá redução de base de cálculo de acordo com a característica do medicamento, se similares, genéricos ou item de cesta básica, inteligência do Decreto 37.699/1997 – Livro I – Art. 27 – Inciso X – Livro III – Art. 105 e 106 (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

³¹ “22 Nas operações interestaduais com os produtos a seguir indicados, destinados a contribuintes, será deduzido da base de cálculo do ICMS o valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS referente às operações subsequentes cobrado englobadamente na respectiva operação (Convênio ICMS 34/2006). Notas: 1. a dedução corresponderá ao valor obtido pela aplicação de um dos seguintes percentuais, sobre a base de cálculo de origem, em função da alíquota interestadual referente à operação: 1.1. com produtos farmacêuticos classificados nas posições NCM 3001; 3003, exceto no código 3003.90.56; 3004, exceto no código 3004.90.46; nos códigos 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00: a) com alíquota de sete por cento, 9,34%; b) com alíquota de doze por cento, 9,90% (PARANÁ, 2012).

³² “Art. 103. nas operações interestaduais efetuadas por estabelecimento do fabricante ou importador das mercadorias a seguir relacionadas, em que a receita bruta decorrente da venda dessas mercadorias esteja sujeita ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, referentes às operações subsequentes, cobradas englobadamente na respectiva operação, a base de cálculo do ICMS será deduzida nos percentuais abaixo indicados: I - no caso de produto farmacêutico, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, adotar-se-á (Convênio ICMS [34/06](#)): a) tratando-se de produtos farmacêuticos classificados nas posições 3001, 3003, exceto no código 3003.90.56, 3004, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 3307, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da NBM/SH-NCM: 1. 9,34% (nove inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento); 2. 9,90% (nove inteiros e noventa centésimos por cento) nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento); 3. 9,04% (nove inteiros e quatro centésimos por cento) nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento) (Convênio ICMS [20/13](#)) (SANTA CATARINA, 2001).

Por sua vez, na Bahia, de acordo com o disposto na Lei Estadual nº 7.014/1996, em seu art. 15, inciso I, a alíquota incidente sobre os medicamentos é de 18%, regra geral (BAHIA, 1996). Destaca-se que serão isentos do ICMS, podendo ser aproveitados os créditos na entrada, (art. 264 RICMS BA) as operações realizadas com os medicamentos relacionados no Convênio ICMS nº 140/01, desde que a parcela relativa à receita bruta decorrente das operações esteja desonerada das contribuições do PIS/PASEP e COFINS, conforme dispõe o inciso XXX, do art. 264 do Regulamento de ICMS da Bahia, Decreto nº 13.780/2012 (BAHIA, 2012). Nas operações interestaduais, a base de cálculo será reduzida do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS de determinados medicamentos³³ de acordo com a alíquota interestadual³⁴.

No Espírito Santo, a alíquota prevista na Lei Estadual nº 7.000/2001 é de 17%, conforme se depreende do art. 20, inciso I, regra geral (ESPIRITO SANTO, 2001). De acordo com o art. 225, §3º do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, Decreto nº 1.090-R/2002, nas operações interestaduais, a base de cálculo será reduzida do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS de determinados medicamentos de acordo com a alíquota interestadual (ESPIRITO SANTO, 2002). Prevendo ainda no RICMS-ES, em seu art. 70, inciso XXXII³⁵ a redução de base de cálculo nas operações com os produtos constantes em seu anexo V, de forma que os produtos farmacêuticos, que se sujeitem à sistemática da substituição tributária, não

³³ “Art. 266, inciso VII aliena “a” do RICMS/BA: a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 3001, 3003, exceto no código 3003.90.56; 3004, exceto no código 3004.90.46; nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00. (BAHIA, 2012).

³⁴ “§ 1º (do art. 266 do RICMS BA) A dedução a que se refere o inciso VII corresponderá ao valor obtido pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados, sobre a base de cálculo de origem, em função da alíquota interestadual referente à operação:

I - com produto farmacêutico relacionado na alínea “a”, com alíquota de: a) 12 % (doze por cento) - 9,90% (nove inteiros e noventa centésimos por cento); b) 4 % (quatro por cento) - 9,04% (nove inteiros e quatro centésimos por cento)” (BAHIA, 2012).

³⁵ “Art. 70 XXXII - até 31 de março de 2018, para fins de apuração do imposto incidente nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, observado o disposto na cláusula segunda do Convênio 76/94, em relação às operações com produtos farmacêuticos relacionados no Anexo V, nos percentuais abaixo relacionados, não podendo resultar em carga tributária efetiva inferior a sete por cento, dispensada a anulação do crédito do imposto, não se aplicando, cumulativamente, a redução prevista no referido Convênio: a) quando a base de cálculo for o Preço Máximo ao Consumidor – PMC:

1. doze por cento, para medicamentos de referência; ou 2. cinquenta por cento, para medicamentos genéricos ou similares; b) dez por cento, nas operações com as mercadorias de que trata este inciso, não relacionadas na alínea a; c) trinta por cento, para medicamentos similares; ou d) dez por cento, nas operações com as mercadorias de que trata o caput, não relacionadas nas alíneas a a c” (ESPIRITO SANTO, 2002).

podem resultar em carga tributária efetiva inferior a 7% (sete por cento), dispensada a anulação do crédito do imposto.

No Acre, nos termos do art. 18 da Lei Complementar Estadual nº 55/1997, é aplicada a alíquota geral de 17% aos medicamentos (ACRE, 1997). O respectivo artigo dispõe expressamente que as alíquotas do imposto no Estado serão seletivas de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Com o que, pressupõe que os medicamento de uso humano não seriam essenciais.

No Estado de Alagoas, nos termos do art. 17, inciso I, aliena “b”, da Lei Estadual nº 5.900/1996, a alíquota será de 17%, regra geral (ALAGOAS, 1996).

Por sua vez, na legislação do Estado do Amapá há previsão semelhante a da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dispondo que as alíquotas do ICMS podem ser seletivas, em função da essencialidade da mercadoria e dos serviços, conforme depreende-se do art. 38 da Lei Estadual nº 194/1994 (AMAPÁ, 1994). A alíquota dos medicamentos se enquadra na regra geral de 17%, nos termos da aliena “d”, inciso II, art. 39, demonstrando também que para o Amapá os medicamentos de uso humano não são essenciais.

No Estado do Amazonas, nos termos da Lei Complementar Estadual nº 19/1997, as alíquotas devem ser seletivas de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, todavia os medicamentos não são considerados essenciais uma vez que é enquadrado na regra geral na qual a alíquota é de 18%, conforme dispõe a aliena “b” do inciso I do art. 12 (AMAZONAS, 1997).

No Estado do Ceará, de acordo com a aliena “c” do inciso I do art. 44 da Lei Estadual nº 12.670/1996, a alíquota incidente sobre os medicamentos é de 18%, regra geral (CEARÁ, 1996).

No Distrito Federal, as alíquotas do ICMS devem ser seletivas em função da essencialidade da mercadoria e do serviço, conforme mandamento previsto no art.18 da Lei nº 1.254/1996 (DISTRITO FEDERAL, 1996). Aos medicamentos fora estabelecido uma alíquota de 17%, conforme dispõe a alínea “i” do inciso II do art. 18.

Em Goiás, a alíquota dos medicamentos é de 17%, incluída na regra geral constante do inciso II do art. 27 da Lei Estadual nº 11.651/1991 (GOIAS, 1991).

No Maranhão, a alíquota incidente sobre os medicamentos é de 18%, conforme dispõe a regra geral constante da alínea “a” do inciso III do art.23 da Lei Estadual nº 7.799/2002 (MARANHÃO, 2002).

No Mato Grosso, de acordo com o art. 14 da Lei Estadual nº 7.098/1998, a alíquota incidente sobre os medicamentos está incluído na regra geral de 17% (MATO GROSSO, 1998).

Por sua vez, no Estado do Mato Grosso do Sul, nos termos da Lei Estadual nº 1.810/1997, os medicamentos estão incluídos na regra geral do inciso III do art. 41 que prevê uma alíquota também de 17% (MATO GROSSO DO SUL, 1997).

No Estado do Pará, a Lei Estadual nº 5.530/1989 determina em seu art. 12 que as alíquotas internas serão seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, mas enquadra os medicamentos de uso humano na regra geral do inciso VII que prevê a alíquota de 17% (PARÁ, 1989). Isenta do ICMS os medicamentos constantes no Convênio ICMS nº 140/2001 (BRASIL, 2001). Nas operações interestaduais, a base de cálculo será reduzida do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS de determinados medicamentos de acordo com a alíquota interestadual, conforme dispõe o inciso I do §1º do art. 151 do Regulamento do ICMS do Estado – Decreto nº 4676/2001 (PARÁ, 2001).

A Lei Estadual nº 6.379/1996 estabelece que a alíquota incidente sobre medicamentos de uso humano é de 18%, regra geral prevista no inciso I do art. 11 no Estado da Paraíba. (PARAÍBA, 1996)

Em Pernambuco, de acordo com a Lei Estadual nº 15.730/2016, a alíquota incidente sobre os medicamentos é de 18% conforme dispõe o art. 15, inciso VII, alínea “a”, regra geral (PERNAMBUCO, 2016).

No Estado do Piauí, a alíquota incidente sobre os medicamentos é de 18%, conforme a regra geral prevista no inciso I do art. 23, da Lei Estadual nº 4.257/1989 (PIAUI, 1989).

No Rio Grande do Norte, a Lei Estadual nº 6.968/1996 fixou a alíquota para os medicamentos, na regra geral de 18% (RIO GRANDE DO NORTE, 1996).

Em Rondônia, a alíquota incidente sobre medicamentos é de 17,5%, regra geral prevista na alínea “c” do inciso I do art. 27 da Lei Estadual nº 688/1996 (RONDÔNIA, 1996).

Por sua vez, em Roraima, de acordo com a alínea “d” do art. 32 da Lei Estadual nº 58/1993, a alíquota incidente sobre os medicamentos está incluída na regra geral de 17% (RORAIMA, 1993).

Já no Estado de Sergipe, a alíquota incidente sobre os medicamentos é de 18%, regra geral prevista na alínea “j” do artigo 18 da Lei Estadual nº 3.796/1996 (SERGIPE, 1996).

Por fim, em Tocantins, de acordo com o inciso II do artigo 27 da Lei Estadual nº 1.287/2001, a alíquota incidente sobre os medicamentos é de 18%, regra geral (TOCANTINS, 2001).

TABELA 2 – Alíquotas de ICMS de medicamentos de uso humano

Estados	Alíquota Geral	Genéricos	Redução da base de cálculo
AC	17%	XX	A princípio não há.
AL	17%	XX	A princípio não há.
AP	17%	XX	A princípio não há.
AM	18%	XX	A princípio não há.
BA	18%	XX	Operações interestaduais – retirada da base de cálculo do ICMS o PIS/PASEP e Cofins.
CE	18%	XX	A princípio não há.
DF	17%	XX	A princípio não há.
ES	17%	XX	Operações interestaduais – retirada da base de cálculo do

			ICMS o PIS/PASEP e Cofins.
GO	17%	XX	A princípio não há.
MA	18%	XX	A princípio não há.
MT	17%	XX	A princípio não há.
MS	17%	XX	A princípio não há.
MG	18%	12%	A princípio não há.
PA	17%	XX	Operações interestaduais – retirada da base de cálculo do ICMS o PIS/PASEP e Cofins.
PB	18%	XX	A princípio não há.
PR	18%	XX	Operações interestaduais – retirada da base de cálculo do ICMS o PIS/PASEP e Cofins.
PE	18%	XX	A princípio não há.
PI	18%	XX	A princípio não há.

RJ	18+2=20%	XX	A princípio não há.
RN	18%	XX	A princípio não há.
RS	18%	XX	Redução da base de cálculo de acordo com o medicamento.
RO	17,5%	XX	A princípio não há.
RR	17%	XX	A princípio não há.
SC	18%	XX	Operações interestaduais – retirada da base de cálculo do ICMS o PIS/PASEP e Cofins.
SP	18%	12%	II – Operações interestaduais – retirada da base de cálculo do ICMS o PIS/PASEP e Cofins; II – redução da base de cálculos de determinados produtos para que a carga tributária seja de 7%.
SE	18%	XX	A princípio não há

TO	18%	XX	A princípio não há.
----	-----	----	---------------------

Diante deste levantamento, é possível verificar que apenas no Distrito Federal há a previsão de uma alíquota específica para os medicamentos de uso humano de 17%. Já os Estados de Minas Gerais e São Paulo prestigiam somente os medicamentos genéricos, com uma alíquota 12%, para os demais a alíquota é a geral de 18%.

Denota-se ainda que no Acre, Amazonas e Pará o caput do artigo que define as alíquotas prevê expressamente que as alíquotas serão seletivas, mas não prevê alíquotas específicas para os medicamentos de uso humano.

Por fim, o Estado do Rio de Janeiro incluiu os medicamentos no rol de mercadorias supérfluas, uma vez que incide o adicional de alíquota que é destinado ao fundo de combate a pobreza que, conforme prevê o art. 82 do ato das disposições constitucionais transitórias proveniente da EC nº 31/2000, este adicional de alíquota somente para os produtos supérfluos, o que, alias, é incompatível com os mandamentos constitucionais (BRASIL, 2000).

Atualmente, os Estados possuem a competência para definir as alíquotas do ICMS em seus territórios, mas há um limite no que diz respeito às alíquotas mínimas, uma vez que o inciso VI do §2º do art. 155 da CR/88 prevê expressamente que: salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (BRASIL, 1988a).

Diante dessa previsão constitucional, é possível concluir que as alíquotas internas não poderão ser inferiores à alíquota interestadual que, por sua vez, fora definida em 12% pelo Senado por meio da Resolução nº 22/1989 (BRASIL, 1989b). Sendo certo que estabeleceu ainda uma exceção, segundo a qual, quando as operações ou prestações forem realizadas nas regiões sul e sudeste, destinadas às regiões norte, nordeste e centro oeste e ao estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual será de 7%.

Essas considerações são relevantes para realizar um paralelo entre as alíquotas previstas atualmente e os limites que os Estados estariam obrigados a

observar. Neste contexto 15 estados estabeleceram a alíquota de 18% para os medicamentos de uso humano, 10 estados estabeleceram a alíquota de 17%, 1 estado estabeleceu a alíquota de 17,5%, 2 estados estabeleceram a alíquota de 12% para os medicamentos genéricos e 1 estado prevê a alíquota de 18% majorada com mais 2% a título do fundo de erradicação da miséria. Ou seja, nenhum Estado reduziu a alíquota para 12%, salvo para os medicamentos genéricos em duas oportunidades, com o intuito de levar a efeito o princípio da seletividade, no que tange aos medicamentos de uso humano.

Como elucida Roque Antônio Carraza, o legislador estadual por diversas vezes descumprir o mandamento constitucional do princípio da seletividade, quando, por exemplo, as alíquotas incidentes sobre a energia elétrica “chegam a 25% (quando o consumo mensal supera a marca dos 200 Kilowatts/hora), enquanto que, para operações com armas de fogo, fica na casa dos 18% (em São Paulo) ou 17% (nas demais Unidades Federadas)” (CARRAZZA, 2015. p. 541).

É possível concluir que os medicamentos de uso humano para os Estados são mercadorias que não possuem relevância social, ou seja, não são essenciais ante a aplicação de alíquotas gerais, passando ao largo da aplicação do princípio da seletividade. Sendo somente fonte de receita com o agravamento de elevadas alíquotas.

3.1.3 Dos Tributos Municipais

Aos Municípios, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atribuiu a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, exceto no que dispõe sobre serviços nos quais incidem o ICMS.³⁶

No que tange às normas gerais do ISSQN, o Constituinte determinou que Lei Complementar iria fixar as alíquotas máximas e mínimas; excluiria da incidência exportações de serviços para o exterior; e regulamentaria a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais que poderiam ser concedidos e revogados.

³⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. (BRASIL, 1988a).

Desta feita, sobreveio a Lei Complementar nº 116/2003, que definiu todos os contornos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, cujo fato gerador previsto na norma é a prestação dos serviços constantes da lista anexa à lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (BRASIL, 2003b).

É considerado estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato. Sendo o prestador o contribuinte do imposto.

Nos termos do art. 7º da Lei Complementar, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, excluindo somente o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços atinentes aos itens 7.02³⁷ e 7.05³⁸ da lista (BRASIL, 2003b).

3.1.3.1 Das Alíquotas

Sobre os tributos municipais, sem ter a pretensão de analisar a legislação de todos os 5.561³⁹ (cinco mil quinhentos e sessenta e um) municípios do país, é pertinente elucidar a tributação incidente sobre os medicamentos de uso humano que são manipulados pelas farmácias (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2010).

Há uma celeuma a respeito da natureza da manipulação dos medicamentos que, para os Estados, como Minas Gerais, conforme depreende-se da consulta de contribuinte nº 117/2015, que confirmou a resposta da consulta de contribuinte nº 170/2009 e 070/2014, entendem que a venda de medicamentos manipulados trata-se de pura circulação de mercadorias, incidindo portanto o ICMS (MINAS GERAIS, 2009,

³⁷ “7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)” (BRASIL, 2003).

³⁸ “7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”. (BRASIL, 2003).

³⁹ Apuração realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, em 2010. (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2010).

2014, 2015). Noutro turno, os Municípios defendem que é uma prestação de serviço, com o que seria hipótese de incidência do ISS.

A manipulação de medicamentos é uma operação que agrega serviços e mercadorias quando o consumidor comparece na respectiva farmácia – onde é produzido um medicamento – munido de uma receita médica. Entretanto, várias farmácias já produzem de forma antecipada medicamentos manipulados que são vendidos de forma mais constante, ficando à disposição do consumidor, o que traria uma certa modificação da natureza desta operação.

O Superior Tribunal de Justiça vem proferindo decisões⁴⁰ no sentido de que o fornecimento de medicamentos manipulados, operação mista que agrega mercadoria e serviços, está sujeito ao ISSQN e não ao ICMS, pois é uma atividade equiparada aos serviços farmacêuticos, item 4.07, da lista de serviços prevista na Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2015f, 2003b).

Neste cenário, os contribuintes-farmácias ficam em uma situação complexa, sendo objeto de cobrança por dois entes da federação por um mesmo fato gerador, o que majora ainda mais o custo dos medicamentos manipulados, que fatalmente é repassado ao consumidor.

A teor do que dispõe o art. 8º e 8º-A⁴¹ da Lei Complementar nº 116/2003, é possível concluir que os Municípios possuem limitações para a afiação das alíquotas, sendo a mínima de 2% e a máxima de 5% (BRASIL, 2003b).

Pelo exposto, a incidência do ISSQN poderá sobrecarregar o valor do medicamento manipulado somente com o montante equivalente a 5% do valor da

⁴⁰ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SERVIÇO DE MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN. ROL TAXATIVO. § 2º DO ART. 8 DO DECRETO-LEI 406/68. INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. REVISÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM NÍTIDO CARÁTER PROTETATÓRIO. MULTA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 538 DO CPC. CABIMENTO. 1. Recurso especial em que se discute relação jurídico-tributária que obrigue as recorrentes ao recolhimento de ICMS incidente sobre compostos farmacêuticos. 2. Em regra, o fornecimento de medicamentos manipulados, operação mista que agrega mercadoria e serviço, está sujeito a ISSQN e, não, o ICMS, tendo em vista que é atividade equiparada aos "serviços farmacêuticos". Nesse sentido: AgRg no REsp 1.447.225/GO, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 07/05/2015. (AgRg no REsp 1428563 / ES, Relator, Ministro HUMBERTO MARTINS, Data do Julgamento 08/09/2015)” (BRASIL, 2015f)

⁴¹ “Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (BRASIL, 2003b)”.

operação, em que pese determinados Estados a buscarem onerar a operação ainda mais com a incidência do ICMS, que em média possui alíquota de 18%.

3.2 Carga Tributária no Direito Comparado

Para apurar a tributação incidente sobre medicamentos de uso humano no direito comparado, é imprescindível elucidar determinados conceitos inerentes à forma de regulamentar e prover o sistema de saúde pelos países que serão citados. Sendo certo que todos utilizam tributos indiretos sobre as mercadorias e serviços. Destaca-se, entretanto, na presente oportunidade, que o marco temporal será o ano de 2012, diante do acesso às informações.

O sistema de saúde nos Estados Unidos da América vem sofrendo muitas modificações desde o Governo Obama, que buscou ampliar a ação do Estado em prol da saúde dos mais pobres com o denominado Obamacare.

De acordo com os programas vigentes à época, em 2012, a saúde era bancada em grande parte por instituições privadas. No setor público, destacaria a existência de dois programas de seguro, quais sejam: I – Medicaid: programa financiado pelo governo federal e pelos governos estaduais, que atende à população de baixa renda, em que cabe aos governos estaduais estabelecer as diretrizes do programa; II – Medicare: que focaria nos idosos e deficientes físicos, abrangendo tratamento ambulatoriais e medicamentos fornecidos com prescrição (BOSANQUET, 2012, p. 58).

Para a tributação dos medicamentos de uso humano, diante da competência dos Estados, há diversos modelos de políticas públicas, a depender de cada território dos Estados Unidos, sendo certo que aplicam a sistemática da tributação indireta. No estado do Alabama, por exemplo, a alíquota do tributo geral (GST) que incide sobre as vendas seria de 4%, podendo chegar a 10%, já para os medicamentos com prescrição a alíquota é zerada, mas, para os medicamentos que não requerem prescrição, as alíquotas variam de 4% a 10%; o Oregon, por sua vez, zera a alíquota de todos os produtos comercializados; na Pensilvânia a alíquota geral (GST) é de 6%, com a máxima de 8%, mas zera as alíquotas dos medicamentos. (BOSANQUET, 2012, p. 59/60).

É possível concluir que as alíquotas que incidem sobre os medicamentos de uso humano prescritos, em comparação com as alíquotas fixadas para os produtos

em geral, inclusive com relação aos medicamentos não prescritos, são bem menores, uma vez que sobre os produtos em geral a alíquota média é de 5,05%, sendo as máximas de 7,02%; para os medicamentos prescritos, a alíquota média é de 1,86%, já para os não prescritos são de 4,81%.

Por sua vez, na Austrália, o sistema de saúde estava pautado em três grandes grupos: I – Medicare: “oferece aos pacientes o acesso subsidiado ao médico de sua escolha para cuidados não hospitalares, atenção hospitalar pública e produtos farmacêuticos subsidiados”; II – Pharmaceutical Benefits Scheme: que também subsidia os serviços médicos e grande parte de medicamentos prescritos; III – 30% Private Health Insurance Rebate: focado no seguro de saúde privado (BOSANQUET, 2012, p. 51/52).

Em geral, incide o Goods and Services Tax – GST – sobre as mercadorias e serviços, cuja alíquota é de 10%. Para os medicamentos prescritos, a alíquota é zerada, já para os não prescritos a alíquota é de 10% (BOSANQUET, 2012, p. 53).

No Canadá, o sistema de saúde é todo gerido por um seguro de saúde nacional, que deve cobrir todos os serviços médicos necessários, sendo que “vários níveis de governo pagam cerca de 70% dos custos de saúde dos canadenses” (BOSANQUET, 2012, p. 53).

O principal programa de saúde do Canada é o Medicare, que é administrado pelas províncias, sob supervisão do governo federal. “Os governos provinciais e territoriais obtêm outros fundos via tributos e determinam a alocação adequada dos recursos no sistema de saúde” (BOSANQUET, 2012, p. 53).

Diante da competência das províncias de estipular os tributos, em concorrência com o governo federal, as alíquotas incidentes sobre as mercadorias variam, inclusive com a adição de tributos, nas províncias de Ontário, Colúmbia Britânica, New Brunswick, Nova Escócia, Terra Nova e Labrador. Neste contexto, “a combinação geral do tributo geral sobre as vendas e o tributo local é conhecido como harmonized sales tax (HST), variando de 12% a 15% e incluindo um componente federal (de 5%) e um componente provincial (de 7% a 10%)”. Sendo certo que as alíquotas dos medicamentos prescritos são zeradas e para os não prescritos, as alíquotas variam de 7% a 15% (BOSANQUET, 2012, p. 54).

No Japão, há um sistema de saúde universal que cobre dois terços da atenção médica, cujo financiamento provém principalmente dos empregadores e em parte dos

empregados. Os cidadãos pagam por parte dos medicamentos e produtos farmacêuticos (BOSANQUET, 2012, p. 57).

A tributação incidente sobre as mercadorias no Japão é denominada de Consumption Tax (CT), que seria equiparado ao IVA ou GST, que demanda o “recálculo e pagamento às autoridades fiscais em cada ponto de transação por meio da cadeia de vendas” levando em consideração os valores já recolhidos. Sendo que as alíquotas gerais são de 5%, inclusive para medicamentos, prescritos ou não⁴² (BOSANQUET, 2012, p. 57).

Por oportuno, é importante destacar o relatório elaborado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a qual apurou, em um universo de 33 países que, 27 aplicam alíquotas reduzidas para alimentos básicos e produtos farmacêuticos. Cita o caso da Austrália, que zera as alíquotas nas áreas da educação e de cuidados com a saúde (OCDE, 2014, p. 21).

Com essa política, fora possível apurar que a redução de despesas com os medicamentos favoreceu as famílias de média e baixa renda, citando como exemplo a Estônia, a Hungria, a Holanda, a Polônia e o Reino Unido (OCDE, 2014, p. 61).

Denota-se que a carga tributária brasileira, em comparação com os exemplos citados, está bem acima da média, o que, conforme apurado pela OCDE, desfavorece as famílias de baixa renda, pois acabam por não ter condições de adquirir os medicamentos de uso humano.⁴³

⁴² O autor indica que havia debates ocorrendo à época em que o governo pretendia majorar as alíquotas para 10%, de forma gradual, iniciando com um aumento para 8% chegando a 10%. (BOSANQUET, 2012, p. 57)

⁴³ Por oportuno, é importante destacar que um levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, em 2016, divulgou recente trabalho, que fora encomendado pelo Sindicato das Indústrias de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo – Sindusfarma, segundo o qual a carga tributária média no Brasil incidente sobre os medicamentos de uso humano estaria no importe de 30,6%, enquanto a média de 22 países, sem incluir o Brasil, estaria na faixa de 6,3%. Inclusive em países como Reino Unido, Canadá, Colômbia, Suécia, EUA, México e Venezuela, a carga tributária seria 0%. (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; SINDUSFARMA, 2016).

4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Dentro da perspectiva de levar a efeito os mandamentos constitucionais, em especial o direito à saúde e a dignidade da pessoa humana à luz da carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, se faz imprescindível analisar o princípio da seletividade.

O princípio da seletividade está previsto expressamente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em duas oportunidades, uma na qual determina de forma clara a necessidade de sua observância, no caso do IPI,⁴⁴ na segunda prevê a possibilidade de se aplicá-lo quanto ao ICMS⁴⁵ (BRASIL, 1988a).

Denota-se que o Constituinte, na busca por uma tributação mais “justa”, estabeleceu a premissa do princípio da seletividade, sendo que no dispositivo relativo ao ICMS estabelece o conceito deste princípio, segundo o qual é imprescindível analisar as funções das mercadorias e dos serviços para apurar a sua essencialidade. Nesta perspectiva, quanto mais essencial, menor deve ser a carga tributária incidente e, de forma reversa, quanto menos essencial maior deve ser a exação.

São conceitos que merecem nossa atenção, face à importância que possuem no nosso ordenamento jurídico, em especial para que as mercadorias de primeira necessidade, sem as quais o ser humano não sobreviveria, não sejam sobrecarregadas de tributos de forma a inviabilizar o seu acesso para os menos abastados.

Conforme os ensinamentos do Professor Marciano Seabra de Godoi, é possível concluir que o Constituinte, na busca da proteção das camadas mais pobres, incluiu o princípio da seletividade como norte e limitação ao Poder Estatal quando da graduação dos impostos indiretos. “De modo que o gravame seja tanto menor quanto mais essencial for o consumo de determinado bem ou serviço”, tendo em vista que a repercussão econômica dos tributos afeta de forma mais severa os consumidores de baixa renda (GODOI, 2016, p.427-443).

⁴⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto”. (BRASIL, 1988a)

⁴⁵ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (BRASIL, 1988a).

Na mesma esteira, Ricardo Lobo Torres, citado por Rodrigo Janot, pressupõe que a seletividade deve ser guiada pela essencialidade do produto, para a incidência do IPI, com o que a carga tributária deve incidir sobre as mercadorias/produtos de forma inversa a sua “necessidade para o consumo e na razão direta de sua superfluidade” (TORRES apud BARROS, 2014, p. 155).

O IPI é um exemplo claro de que o princípio da seletividade impõe a observância da essencialidade do bem, para que, diante da análise da superfluidade dos mesmos, possa o legislador taxá-los com alíquotas maiores ou menores.

Diante da análise da aplicação do princípio da seletividade sobre o IPI, Rodrigo Janot assevera que apurar a essencialidade do produto para estipular as alíquotas do imposto leva a efeito também o princípio da capacidade contributiva, alcançando assim maior justiça distributiva entre os contribuintes/cidadãos (BARROS, 2014, p. 155).

Caso seja levado a efeito essas diretrizes, o Estado possuirá elementos necessários para definir suas políticas arrecadatórias a fim de buscar recursos com a estipulação de tributos sobre produtos/mercadorias/serviços não essenciais que são consumidos pela população mais abastada e garantirá aos mais pobres o acesso aos produtos essenciais.

Por oportuno, é imprescindível estabelecer as premissas atinentes ao conceito de essencialidade, que, segundo Aliomar Baleeiro, citado por Roque Carraza:

A palavra (essencialidade) (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica. (BALEIRO apud CARRAZZA, 2015, p. 539).

Em síntese, é possível apurar um dos desdobramentos do princípio da seletividade, o qual busca gravar de forma menos gravosa os produtos essenciais, como o que acaba por prestigiar o princípio da capacidade contributiva, para que estes produtos possam ser consumidos por todos.

Há uma celeuma na aplicação do princípio da seletividade advindo do próprio texto constitucional, no que tange ao ICMS, uma vez que o Constituinte utiliza o termo

“poderá”, com o que, mediante uma interpretação literal, o Estado poderia decidir por sua observância ou não, enquanto a União obrigatoriamente deve aplicá-lo no que diz respeito ao IPI.

Todavia, diante de uma interpretação sistemática da Carga Magna, a qual prevê ainda como um dos princípios fundamentais a dignidade da pessoa humana;⁴⁶ a existência do princípio da capacidade contributiva; como objetivo expresso de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;⁴⁷ a existência de diversos direitos sociais como educação, saúde, alimentação etc.;⁴⁸ cuja relevância pública da saúde fora reconhecida expressamente no texto constitucional,⁴⁹ qual seria a interpretação correta da aplicação do princípio da seletividade quanto ao ICMS?

Diante da necessidade de realizar uma interpretação sistemática, resta patente a necessidade do legislador estadual também observar o princípio da seletividade quando da fixação das alíquotas do ICMS.

Para Elizabeth Nazar Carrazza, citada por Roque Carrazza, é imprescindível observar os preceitos constitucionais, relativo à ordem econômica e social, no sentido de que todas as ações do Estado devem ser norteadas com o objetivo de diminuir ou acabar com as desigualdades existentes, com o que todos estariam em patamares iguais na busca de oportunidades. Caso contrário, os direitos individuais que são garantidos a todos não estarão sendo levados a efeito (CARRAZZA apud CARRAZZA, 2015, p 545).

Nesta esteira, para Antonio Roque Carrazza, o termo “poderá” deve ser interpretado como “deverá”, sendo, portanto, uma norma de observância obrigatória:

(...) vamos logo consignando que este singelo “poderá” equivale juridicamente a um “deverá”. Não se está, aqui, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.

⁴⁶ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana” (BRASIL, 1988a).

⁴⁷ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. (BRASIL, 1988a)

⁴⁸ “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, 1988a)

⁴⁹ “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”. (BRASIL, 1988a)

Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, lhe impõe um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres* (ou como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Melo). (CARRAZZA, 2015, p. 537-538).

Desta feita, Antônio Roque Carraza atribui ao legislador infraconstitucional a obrigação/dever de observar o princípio da seletividade, tanto para o ICMS quanto para o IPI, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

O que, aliás, estaria em consonância com os demais preceitos constitucionais, atinentes aos direitos fundamentais, como o fomento das operações que envolvem os produtos essenciais, com alíquotas mais baixas, podendo chegar a zero, e arrecadando ou desestimulando outras por envolver produtos supérfluos, com alíquotas mais altas (CARRAZZA, 2015, p. 538).

Sendo certo que, a melhor forma de levar a efeito o princípio da seletividade é a adoção de variações de alíquotas que devem ser estabelecidas de acordo com a prescindibilidade dos bens/produtos/mercadorias e serviços (CARRAZZA, 2015, p. 540).

Denota-se a importância da aplicação do princípio da seletividade no que dispõe ao ICMS, ante a cogente obrigação do legislador Estadual de observar os mandamentos constitucionais. Celso Antonio Bandeira de Melo, citado por Roque Antonio Carraza, elucida que “a imprecisão ou fluidez das palavras constitucionais não lhes retiram a imediata aplicabilidade dentro do campo invidioso de sua significação” (MELO apud CARRAZZA, 2015, p. 542).

A fluidez dos termos empregados pelo Constituinte devem ser objeto de hermenêutica que vise compreender os conceitos de forma a levar a efeito o mandamento constitucional que incorpore todas as premissas mais relevantes para a sociedade, como a dignidade da pessoa humana, o direito a saúde etc.

Neste contexto, o princípio da seletividade possui relevante papel no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, diante das possibilidades jurídicas e fáticas, é possível ponderar quais mercadorias/produtos e serviços são essenciais ou não a fim de apurar qual carga tributária poderá ser atribuída aos mesmos. Como no caso dos medicamentos de uso humano, que são meios para se buscar a saúde, através de ações curativas e reparativas, que é uma obrigação do Estado, mas que sofre com a incidência dos tributos, elevando os seus custos, impedindo o acesso dos cidadãos aos mesmos.

Roque Antônio Carrazza defende a aplicação do princípio da seletividade, mas reconhece que o mesmo não vem sendo aplicado no que diz respeito ao ICMS, “a ideia que predomina – e que nos soa juridicamente absurda – é no sentido de que Constituinte, neste ponto, fez mera recomendação ao legislador ordinário, para ser seguida segundo suas conveniências” (CARRAZZA, 2015. p. 543 – grifo do autor).

Aliás, conforme restou comprovado no Capítulo 3, atualmente, no ordenamento jurídico brasileiro, em especial nas legislações estaduais, as alíquotas fixadas a título do ICMS para os medicamentos de uso humano não observam o mandamento constitucional do princípio da seletividade.

No caso do Estado do Rio de Janeiro, o exemplo é ainda mais grave, quando se determina o recolhimento de uma alíquota adicional, que é destinada ao Fundo de Combate a Miséria que, segundo dispõe o art. 82⁵⁰ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, somente pode ser fixada para produtos e serviços supérfluos, o que não é o caso dos medicamentos de uso humano.

Por todo o exposto, o princípio da seletividade deve ser observado tanto no IPI quanto no ICMS, tendo em vista a necessidade de realizar uma interpretação sistemática da Carga Magna, sendo, portanto uma norma cogente, que deve ser utilizada como instrumento de ordenação político-econômica que vise possibilitar a todos ter acesso aos produtos essenciais, como os medicamentos de uso humano.

4.1 Princípio da Seletividade e a Extrafiscalidade

O ordenamento jurídico tributário brasileiro prevê diversas normas, as quais podem ter mais de um objetivo e função. Na seara tributária, há os tributos que possuem papel estritamente fiscal, ou seja, busca arrecadação para custear os gastos públicos, bem como há aqueles que vão além, são utilizados para atender objetivos não arrecadatários, como fomentar ou não a importação, como o IPI.

⁵⁰ “Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição”. (BRASIL, 2000).

Segundo Antônio Roque Carrazza, a extrafiscalidade está diretamente ligada à disciplina de comportamentos dos contribuintes de forma a atender ao interesse público, podendo fomentar ou não a venda de produtos/mercadorias, direcionando efetivamente o comportamento dos contribuintes/cidadãos. Podendo ser utilizada efetivamente para coordenar, por exemplo, a situação político-econômica do país (CARRAZZA, 2015. p. 537).

Por sua vez, Marciano Godoi (2016) sustenta que a extrafiscalidade dos tributos possui o objetivo de induzir comportamentos, com a elevação ou diminuição da carga tributária incidente em determinadas operações, que podem, inclusive, ser utilizadas para proteger a indústria nacional, com a elevação de alíquotas incidentes sobre mercadorias que concorrem com as nacionais. Pois, ao final, acaba por proteger o interesse nacional, inclusive no que diz respeito aos empregos.

Diante da perspectiva do presente trabalho de analisar a carga tributária incidente sobre os medicamentos, tendo como um dos prismas o princípio da seletividade, é importante responder ao questionamento: o instituto da extrafiscalidade poderia ser um desdobramento do princípio da seletividade, no que diz respeito ao ICMS, na busca por incentivar determinados fatos da vida com uma carga tributária menor, ou até mesmo zerada, ante a essencialidade da mercadoria ou do serviço?

Roque Antonio Carrazza aduz que os tributos não possuem natureza exclusivamente fiscal ou extrafiscal, pois sempre carregam recursos para os cofres públicos e miram estimular comportamentos dos virtuais contribuintes, mas somente em alguns estes escopos se manifestam de forma mais evidente:

Começamos por afirmar que, em rigor, não há tributo que seja exclusivamente fiscal ou extrafiscal, vale dizer, que tenha, apenas, escopo arrecadatórios ou regulatórios, respectivamente. Pelo contrário, todos os tributos, de um modo ou de outro, mesmo os que mais carregam recursos para os cofres públicos, tem em mira estimular comportamentos dos virtuais contribuintes. Apenas em alguns tributos, este escopo se manifesta de modo mais evidente, sendo, por isso, considerados extrafiscais.

O ICMS, embora seja o mais rendoso dos impostos, também deve perseguir tais objetivos extrafiscais.

(...) não raro, porém, a tributação é utilizada para estimular ou desestimular condutas havidas, respectivamente, por convenientes ou nocivas ao interesse público. Este fenômeno há nome de extrafiscalidade. (CARRAZZA, 2015, p. 537).

É possível concluir que para Carrazza a extrafiscalidade está presente em todos os tributos, uma vez que, quanto maior for à força do estado na respectiva

exação, menor será o estímulo dos virtuais contribuintes. Especialmente no caso do ICMS, quanto maior for a carga tributária incidente sobre determinada mercadoria ou prestação de serviço, que seja hipótese de incidência do ICMS, menor será o estímulo para que o contribuinte/consumidor o adquira, o que não lhe retira o aspecto fiscal, pois, quando o contribuinte adquirir a mercadoria será uma fonte de receita para o Estado.

Noutra vertente, Marciano Godoi, apesar de possuir entendimento similar ao de Roque Carrazza sobre o conceito de extrafiscalidade, diverge no que diz respeito à sua inclusão na análise da seletividade de alíquotas, pois esta seria a aplicação da pura fiscalidade:

Parece-nos equivocada essa inclusão, no campo da extrafiscalidade, da seletividade de alíquotas de impostos indiretos em função da essencialidade do produto. A nosso ver, não se trata de extrafiscalidade, e sim de pura fiscalidade. Não se busca com a seletividade induzir qualquer comportamento; trata-se simplesmente de um expediente para dividir com justiça o ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores, de modo a exigir mais de uns e menos de outros. Isso é fiscalidade pura e simples. É conhecida a classificação de Klaus Vogel segundo a qual as normas tributárias podem ter função distributiva, indutora ou simplificadora. Aumentar a alíquota dos impostos indiretos para produtos supérfluos e a diminuir para produtos essenciais nada induz, nem simplifica. Trata-se de simplesmente distribuir ou repartir as necessidades financeiras do Estado segundo critérios de justiça distributiva. (GODOI, 2016, p. 427-443)

Denota-se que há fortes argumentos para as duas teses, todavia, na presente oportunidade, a nosso juízo, a utilização pelo Estado dos instrumentos arrecadatórios, interferem diretamente no comportamento do contribuinte, como no caso da adoção de alíquotas de ICMS elevadas no cigarro, ou reduzidas em alimentos da cesta básica.

Neste íterim, destaca-se o levantamento realizado pela OCDE em 2015, que fora compilado nos relatórios econômicos do Brasil e apurou que o acesso aos medicamentos é um desafio de muitos brasileiros, em grande parte pela falta de recursos financeiros.

Os desafios atuais do SUS incluem melhorar o financiamento e a eficiência com que os recursos atuais são usados e aumentar a qualidade dos serviços de saúde. Apesar de o financiamento ter se expandido ao longo dos anos, sérias limitações de capacidade ainda são visíveis, muitas vezes refletidas em longas filas de espera por atendimento médico. Além disso, o acesso a medicamentos é um desafio para muitos. Mais da metade dos brasileiros não consegue obter os remédios nas farmácias públicas e metade dos pacientes que decidiu não comprar um medicamento receitado o fez por falta de recursos financeiros (Boing *et al.*, 2013). A média per capita do gasto total do Brasil, de USD 1.471 em paridade do poder de compra (PPC), é menos de

um terço da média da OCDE (Figura 22). Mais importante, o número médio mascara a aguda diferença em despesas de saúde, entre aqueles que usam somente os serviços públicos de atenção à saúde e os 25% dos brasileiros que compram planos de saúde privados para ter direito a serviços de saúde de melhor qualidade (Victoria *et al.*, 2011). As despesas per capita daqueles com planos privados (USD 2.678 em PPC) se situam em níveis semelhantes aos de Espanha, Portugal ou Eslovênia, embora o gasto com a saúde seja semelhante ao nível do México ou da Turquia para o restante da população (USD 1028 em PPC). (OCDE, 2015)

Diante desta perspectiva, é possível concluir que o acesso aos medicamentos de uso humano possui como grande desafio a falta de recursos, com o que, a incidência de tributos, o que invariavelmente majora o seu valor, acaba por preencher as características da extrafiscalidade, mesmo que indiretamente.

Conforme se depreende do Capítulo 3, é possível concluir que a incidência de uma carga tributária em torno de 33% sobre os medicamentos aqui em questão, pode ser o fator principal na sua aquisição ou não, comprovando, assim, seu caráter extrafiscal.

5 COLISÃO DE NORMAS

É ressaltado que o sistema jurídico é formado por normas sobre as quais recaem diversas consequências, inclusive no que diz respeito às soluções possíveis diante de suas “supostas colisões”.

Neste capítulo será realizada uma breve síntese de alguns conceitos elaborados por Helbert L. A. Hart, Ronald Dworkin e Robert Alexy, que contribuíram para a evolução do estudo do direito, especificamente na área das soluções de conflitos de normas, que é tratada nos estudos que buscam apurar as diferenças entre regras e princípios.

A seguir, serão abordados alguns conceitos elaborados pelos autores citados, seguindo-se algumas críticas, com o intuito de apurar estes supostos conflitos e pensar quais seriam as possíveis soluções e, em que medida, contribuiria na análise dos mandamentos constitucionais que possibilitam a cobrança de tributos sobre os medicamentos e que garante a todos o direito a saúde, especialmente no que diz respeito a aplicação do princípio da seletividade.

Iniciando a exposição, trazendo a visão de Hart, adepto da teoria positivista, cuja principal característica é a regra de conhecimento, denominado como “teste de pedigree”. Mediante a realização do teste de reconhecimento, seria atribuída validade à regra, seja pela autoridade do soberano ou pela aceitação. Com o que, a regra seria obrigatória porque é aceita ou porque é válida, na ótica de Dworkin (DWORKIN, 2002, p. 33).

Conforme sustenta Dworkin, para os positivistas, o conjunto de regras jurídicas utilizadas direta ou indiretamente determina qual comportamento será punido ou coagido pelo poder público e, caso o fato da vida não esteja claramente previsto nestas normas, “esse caso não pode ser decidido mediante ‘a aplicação do direito’. O Juiz teria que decidir o caso discricionariamente” (DWORKIN, 2002, p. 28).

Nesta perspectiva, as regras são divididas entre primárias e secundárias. Sendo as regras primárias aquelas que estabelecem os deveres e obrigações, já as secundárias, os poderes. Esses poderes são materializados com a elaboração ou modificação das regras primárias, provenientes de uma instituição e não do soberano, que são reconhecidas como válidas, conforme se depreende dos ensinamentos de Hart (HART, 2012, p. 47). Mas que, sobre as mesmas não teria como ser realizado o teste de reconhecimento.

Conforme destacado por Tania Schneider, Hart entende que:

o que é importante considerar é que as leis são 'aceitas' pelas pessoas e são reconhecidas como válidas a partir de uma autoridade, instituição, que é a regra de reconhecimento suprema, que é uma regra secundária, e não são obedecidas porque são ordens de algum soberano (FONSECA, 2011, p. 47).

Nesta trilha, para o positivista, as regras secundárias se subdividem em regras de reconhecimento, que visam elucidar as incertezas das regras primárias, indicando quais pertencem ao ordenamento jurídico; de alteração, quando por exemplo delega ao poder legislativo inovar e atualizar as regras; por fim de julgamento, em que concede a determinados indivíduos a competência de proferir decisões (ALENCAR, 2006, p. 3).

Nos casos denominados como difíceis, que não estejam regulamentados pelo direito posto, Hart entende que o Juiz não pode se esquivar de decidi-lo, pelo que utilizaria da discricionariedade para solucioná-lo.

Neste sentido, Rafaela Magalhães, destaca:

Para Hart o direito normatizado deve responder a todas as questões juridicamente suscitadas. Se não puder resolver, o magistrado usa seu poder discricionário e cria o direito aplicável ao caso. (...)A concepção positivista tem a visão do direito enquanto conjunto de normas, no qual existem situações não reguladas, cuja solução localiza-se fora do plano jurídico. A discricionariedade que surge para o juiz, segundo Hart, não pode ser arbitrária e tem limites substanciais, pois só pode ocorrer em casos não regulados pela norma-regra e se localizar dentro do que seria admitido pelos usos e costumes, ou seja, pelo que seria socialmente aceitável. A discricionariedade seria então como uma espécie de espaço delimitado para o juiz atuar. (CUNHA, 2005 p. 03).

Esta discricionariedade é muito criticada pelos não positivistas, como Dworkin, para o qual os positivistas em determinadas hipóteses empregam o termo "poder discricionário" em um denominado sentido fraco – segundo o qual os juízes teriam a prerrogativa de decidir de acordo com seu próprio juízo. "Seus argumentos chamam atenção para o fato de que algumas regras de direito são vagas (o professor Hart, por exemplo, diz que todas as regras de direito têm uma 'textura aberta') e que ocorrem casos (como o de Henningsen) nos quais as regras estabelecidas parecem adequadas" (Dworkin, 2002, p. 54).

Mas o autor enfatiza que é "tautológica a proposição segundo a qual, quando não há regra clara disponível, deve-se usar o poder discricionário para julgar", com o

que, assevera a “dificuldade em aceitar que os positivistas usam ‘poder discricionário’ nesse sentido fraco” (DWORKIN, 2002, p. 55).

Considerações para concluir que, na realidade, em determinadas hipóteses, os positivistas utilizam o termo “poder discricionário” no sentido forte, segundo o qual “quando um juiz esgota as regras à sua disposição, ele possui o poder discricionário, no sentido de que ele não está obrigado por quaisquer padrões derivados da autoridade da lei” (DWORKIN, 2002, p. 55).

Sendo certo que Hart, quando da elaboração de sua teoria, consignou que a moral não deve ser utilizada como parâmetro para identificar o direito. Motivo pelo qual, mesmo que a regra seja injusta, a mesma poderá ser válida, mas moralmente injusta.

Neste ponto particular, a crítica ao positivismo está fulcrada no pressuposto de que as normas são provenientes de práticas sociais ou por decisões de autoridades, o que estaria “sujeita a ideia mais obscura e romântica de que a legislação pode ser o produto de uma vontade geral ou da vontade de uma pessoa jurídica”. Desta feita, os não positivistas sustentam que os positivistas concebem a existência de direitos somente quando são elaborados “por decisões políticas ou práticas sociais expressas”. Segundo Dworkin, seria um equívoco e que todos os debates atinentes à diferenciação de regras e princípios fracassaram por deixar de avaliar os problemas relativos aos princípios morais (DWORKIN, 2002, p. XII).

No que tange aos princípios, para Hart, seriam enunciados extensos, “gerais ou não específicos e com alto poder de síntese: diferente as regras podiam ser resumidas ou ilustradas por um único princípio” (SAMPAIO, 2013, p. 385). Acrescentava, ademais, que eles, porque se referiam mais ou menos explicitamente a certo objetivo, finalidade, direito ou valor, eram encarados, a partir de determinada perspectiva, como “desejáveis de manter ou de ser objeto de adesão”, de acordo com as análises do Professor Jose Adércio (SAMPAIO, 2013, p. 385).

Neste contexto, poderia se entender que a existência de uma alta carga tributária incidente sobre os medicamentos humanos seria válida, mas moralmente injusta, não havendo que se falar em colisão das normas.

Todavia, entendo que seria uma interpretação simplista, que estaria levando em consideração somente um dos aspectos da teoria de Hart. Pois, quando a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe que todos possuem o Direito Social à Saúde, cabe ao Estado prover tal direito, logo, chega-se à conclusão

de que a norma neste caso deve ser interpretada no sentido de que a alta carga tributária estaria indo de encontro à legislação posta. Com o que, por meio do teste de pedigree, as normas que estabelecem a elevada carga tributária sobre os medicamentos de uso humano seriam inválidas. Mesmo levando em consideração os enunciados que determinam a possibilidade do Estado de arrecadar tributos para sua preservação e manutenção, pois estes não seriam compatíveis com o próprio dever de prover a saúde e garantir a dignidade da pessoa humana, a luz do princípio da seletividade. Mas que permaneceriam válidos com relação às demais mercadorias/produtos, oportunizando o Estado a perceber receitas para cumprir com seus deveres.

Em contraponto com a teoria positivista, os Professores Ronald Dworkin e Robert Alexy escreveram inúmeras obras contribuindo para o debate acerca das normas. Com a peculiaridade de cada um, aderiram à teoria não positivista, que passamos a analisar brevemente.

Dworkin no “Modelo de Regras I” realizou diversas críticas ao trabalho de Hart e entendo que o foco das críticas estaria presente na separação do direito da moral.

O referido autor possui uma visão do direito na qual as normas são divididas em regras e princípios, sendo certo que um dos fatores primordiais seria a argumentação jurídica que estaria permeada do aspecto “moral”. Denota-se que este aspecto claramente define a divergência entre a teoria de Dworkin e Hart.

Neste contexto, Dworkin dedica grande parte de sua obra para diferenciar regras e princípios. Mas, neste trabalho, serão abordadas somente algumas diferenças, que levam às conclusões atinentes a uma das hipóteses de diferenciação, que está ligada à solução de conflitos entre as normas.

O cerne da distinção entre regras e princípios seria realizado por meio de uma lógica, por meio do raciocínio jurídico. O primeiro ponto que destacaríamos seria o método de aplicação, em que as regras se aplicariam sob o método “tudo ou nada”, já os princípios seriam aplicados por um método de ponderação, de acordo com a dimensão de peso ou de importância.

Segundo Thomas:

Para Dworkin, pioneiro desta classificação, “a diferença entre princípios e regras é uma distinção lógica”. (...) nesta perspectiva, regras são aplicáveis na modalidade do “tudo ou nada”. Se os fatos que uma regra estipula em sua hipótese se realizam, então a resposta que ela prevê (para o problema) deve se realizar também, a não ser que a regra seja inválida, situação na qual ela

nada poderá contribuir para o caso. Princípios, por outro lado, possuem uma dimensão de peso ou de importância. (BUSTAMANTE, 2005, p. 187).

Entre os métodos de distinção estabelecidos por Dworkin, foi tratado o aspecto de conflitos entre as regras e os princípios, para que assim fosse possível realizar uma distinção mais clara.

Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem (DWORKIN, 2002, p. 39).

Face ao conceito atribuído às regras, com aplicação do método “tudo ou nada”, por meio da subsunção, não resta mais dúvidas que, diante de um conflito entre regras, uma seria válida e a outra inválida, pelo que esta não pertenceria ao sistema jurídico.

Por sua vez, quando se depara com o conflito de princípios, no qual será aplicado o método da ponderação, de acordo com o peso e importância no caso em concreto, um seria aplicado e o outro simplesmente afastado. Com o que não haveria consequências jurídicas para os princípios afastados, especificamente diante desses conflitos (DWORKIN, 2002, p. 40).

Por oportuno, é importante destacar que, na ótica de Alexy o conceito de Dworkin sobre princípio é definido de forma mais restrita, pois seriam apenas aquelas normas que podem ser utilizadas como razões para direitos individuais. Normas coletivas seriam denominadas como políticas. Aspecto que Alexy não concorda (ALEXY, 2008, p. 116).

Mas é imprescindível destacar que o próprio Dworkin aduz em sua obra *Levando os direitos a sério* que em algumas hipóteses não é possível definir a diferença entre as regras e princípios:

Em muitos casos a distinção (entre regras e princípio) é difícil de estabelecer – é possível que não se tenha estabelecido de que maneira ou padrão deve funcionar; esse ponto pode ser ele próprio o foco da controvérsia. (...) as vezes, regras ou princípios podem desempenhar papéis bastante semelhantes e a diferença entre eles reduz-se quase a uma questão de forma (DWORKIN, 2002, p. 43-44).

Denota-se que diferenciar regras e princípios encontra sérias dificuldades face aos papéis que estas normas podem desempenhar em determinadas hipóteses, podendo não chegar a uma resposta conclusiva.

Entre as delimitações traçadas na busca pela solução do conflito, caso o direito à saúde e o direito do Estado de arrecadar tributos – que leva ao dever do cidadão de pagar elevados impostos sobre os medicamentos de uso humano –, sejam considerados regras, de acordo com a aplicação do método tudo ou nada, uma das regras deve ser considerada inválida.

Lado outro, caso for enquadrado como princípios, este aparente conflito seria solucionado de acordo com a importância no caso concreto, por meio da ponderação, por ter aspectos diametralmente ligados à moral.

Pela análise das duas possibilidades postas, com a premissa de que a moral esteja presente no direito, e o fato de que a saúde é imprescindível a todos, a elevada carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, proveniente do dever do cidadão contribuir com o pagamento de tributos sobre estas mercadorias/produtos e a respectiva competência do Estado de instituir estes tributos, que deve obrigatoriamente observar o princípio da seletividade, devem ser afastados os tributos incidentes sobre os medicamentos de uso humano, tendo em vista a maior relevância do direito à saúde, que se desdobra inclusive no princípio da dignidade da pessoa humana, levando a efeito o princípio da seletividade, utilizando da ponderação, por ter maior importância/peso.

Por seu turno, Roberty Alexy elabora sua obra voltada para a sua realidade e embasa a sua teoria levando em consideração o sistema jurídico Alemão, para o qual a diferenciação de regras e princípios é fundamental para proteger as organizações e as prestações em sentido estrito, bem como os efeitos dos direitos fundamentais perante terceiros e não somente a prática da liberdade e igualdade (ALEXY, 2008, p. 31; 85).

Em meio às premissas adotadas por Alexy, um dos pontos de partida para a diferenciação das regras e princípios trata-se da afirmação de que:

Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser... princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas (ALEXY, 2008, p. 87).

Denota-se que o autor pavimenta sua teoria partindo de premissa segundo a qual as regras e princípios são normas, mas de espécies diferentes, para

posteriormente desenvolver sua teoria na busca pela definição dessas duas espécies de normas e com isso apontar suas diferenças.

As principais características da teoria alexiana, no que tange aos princípios, seriam: a sua graduabilidade, ser um mandado de otimização do dever-ser ideal e seu caráter *prima facie*. Neste íterim, os princípios podem tratar tanto de direitos individuais como coletivos, uma vez que o referido autor não entende ser conveniente vincular o conceito de princípio ao conceito de direito individual (ALEXY, 2008, p.116).

Os princípios como mandados de otimização para Alexy seriam caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que o seu cumprimento depende não somente das possibilidades reais (fáticas, mas também das jurídicas), sendo o âmbito das possibilidades jurídicas determinado pelas outras normas (princípios e regras) que atuam em sentido contrário (BUSTAMANTE, 2005, p. 188).

A otimização estaria presente no fato de que os princípios seriam aplicados, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes, na maior medida possível (GARCIA FIGUEROA, 1998, p. 187). Já as regras são normas que devem ou não ser cumpridas, ou seja, são válidas ou não, sendo aplicadas pelo método da subsunção. Ou seja, são os métodos de solução dos conflitos devidamente delimitados, os princípios mediante a otimização; as regras por meio da subsunção.

Tese criticada por Habermas, pois entende que neste pormenor Alexy estaria confundindo norma e valor. Enquanto o valor se refere à ação teleológica, a norma atende a um código e pretensão de validade binária. (SAMPAIO, 2013, p. 392).

Sendo certo que os valores não teriam o caráter deôntico, mas simplesmente indicaria o que seria aconselhável. De acordo com esta vertente, Thomas sustenta que, levando a efeito este raciocínio, as normas demandariam que se adotasse sempre a decisão correta, devendo ser boa para todos e por igual e não apenas para nós, o que acabaria com a tese de Alexy, pois retiraria a correção moral ou substancial do raciocínio (BUSTAMANTE, 2006).

No caso concreto, de acordo com as possibilidades jurídicas, a ponderação de dois ou mais princípios, chegaria ao resultado de uma regra para o respectivo caso.

Ponderação esta que deve ser precedida do estabelecimento de condições de prioridade, consistente em determinar a superioridade de um princípio sobre o outro em situações de conflitos sobre certas condições (GARCIA FIGUEROA, 1998, p. 193).

Denota-se que, por meio da ponderação, a distinção entre regras e princípios estaria no âmbito qualitativo, diante da análise do fato da vida, e não teria correlação com grau da norma.

Mas há críticas acerca dessas condições de prioridades, uma vez que, no caso dos princípios, seria impossível prever todas as possibilidades. Para solucionar esta celeuma, demandaria utilizar a teoria da argumentação jurídica (GARCIA FIGUEROA, 1998, p. 194).

Noutra vertente, há teses no sentido de que a diferenciação entre regras e princípios estaria no grau de determinação, segundo os quais as regras seriam mais precisas, por sua vez os princípios são mais abertos que precisos. Defendem, assim, que não há uma distinção ontológica, mas relacional e interpretativa, conforme sustenta Jose Adércio (SAMPAIO, 2013 p. 388).

No que tange ao caráter inerente do princípio, que deve ser “realizado na maior medida possível, dentre as possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, seria possível concluir que os princípios não teriam um “mandamento definitivo, mas apenas *prima facie*” (ALEXY, 2008, p. 103/104). O que diferenciaria os princípios das regras, uma vez que estas possuem um caráter definitivo.

Essa diferença na aplicação das regras e princípios seria, para Thomas, a diferenciação mais importante realizada por Alexy, quando o mesmo destaca: “a principal implicação da diferenciação entre princípios e regras de Alexy é, sem dúvida, o diferente modo de aplicação das duas espécimes normativas” (BUSTAMANTE, 2005, p. 190).

Alexy cita Dworkin, identificando pontos similares entre as respectivas teses, neste ponto, quando Dworkin afirma que “regras, se válidas, devem ser aplicadas de forma tudo ou nada, enquanto os princípios apenas contêm razões que indicam uma direção, mas não têm como consequência necessária uma determinada decisão” (ALEXY, 2008, p. 104).

Outra forma de apurar a diferença entre regras e princípios seria diante da análise de conflitos entre as respectivas normas, o que é mais relevante para a presente dissertação. Alexy sustenta que o conflito entre duas regras somente seria solucionado caso fosse incluída uma regra de exceção em uma das regras, ou se pelo menos uma das regras fosse declarada inválida (ALEXY, 2008 p. 92-93). O que também é objeto de críticas, uma vez que, quando há exceção não há que se falar em conflito, pois a própria norma que estaria definindo o que deveria ser observado.

Noutro turno, quando dois princípios colidem, um dos princípios terá que ceder. “Isso não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições” (ALEXY, 2008, p. 93).

Nessa vertente, diante do conflito de dois princípios, o exegeta deve sopesar os interesses envolvidos no fato da vida e, assim, apurar qual princípio teria o maior peso na solução do conflito.

Alexy desenvolve uma fórmula - $(P1 \ P \ P2) \ C$ – através da qual seria possível realizar o sopesamento entre os princípios e assim encontrar o de maior peso (ALEXY, 2008, p. 97).

Com base em tais fundamentos, considerando que o direito à saúde e à preservação do Estado, no que tange à necessidade de arrecadar tributos para sua manutenção, sejam princípios, a elevada carga tributária incidente sobre os medicamentos para uso humano, no plano constitucional brasileiro, estaria devidamente amparada? Questão que demanda mais fundamentos para ser respondida.

Neste sentido, há de ser destacado que a ponderação possui três planos distintos:

(a) a intensidade da intervenção (de cada princípio); (b) os fundamentos justificadores (da relação de prioridade condicionada que em cada caso será estabelecida); e (c) as pesagens (de cada um dos princípios em colisão no caso concreto). Ao cabo de cada procedimento de ponderação – e como resultado dele –, chega a uma regra (aplicável ao caso concreto) que fixa uma diretiva para os casos futuros e, acima de tudo, permite a subsunção que conduzirá à solução do caso em questão. (BUSTAMANTE, 2005, p. 192).

A ponderação que geraria polêmica no que diz respeito à decisão, mas que, segundo Alexy, citado por Thomas, poderia ser solucionada:

Com a adoção de um modelo de fundamentação, no qual é distinguido o enunciado de preferência e sua fundamentação, de modo que o resultado da ponderação só será válido se puder superar um teste de racionalidade fornecido pelas regras gerais da argumentação prática. (ALEXY apud BUSTAMANTE, 2005, p. 193).

Verifica-se que, de acordo com a teoria de Alexy, a argumentação jurídica possui grande relevância, face à necessidade de justificar a prioridade da aplicação

de determinado princípio. Constatação que Alfonso entende como a tentativa de Alexy de superar o modelo de regras positivas e do modelo principialista, com o que a argumentação teria papel relevante no conceito de direito (GARCIA FIGUEROA, 1998, p. 201).

Por oportuno é importante ressaltar que Alexy, entre as peculiaridades de sua teoria, entende que as regras também possuem um caráter *prima facie*, mas que é substancialmente diverso do caráter *prima facie* dos princípios. Alfonso destaca: “as regras também possuem um caráter *prima facie*, uma vez que toda norma necessita ser considerada no contexto do sistema jurídico para ser aplicada adequadamente” (GARCIA FIGUEROA, 1998, p. 197). Mas ressalva que o referido caráter *prima facie* das regras é substancialmente diverso dos princípios.

No mesmo sentido, Thomas ressalva que nem todos os conflitos entre regras, segundo a teoria de Alexy, acabariam por invalidar uma regra. Uma vez que seria possível estabelecer uma exceção para superar o conflito (BUSTAMENTE, 2005, p. 201).

Neste pormenor, Alexy discorda de Dworkin, pois entende que a introdução de cláusulas de exceção por “princípios não são nem mesmo teoricamente enumeráveis. Nunca é possível ter certeza de que, em um novo caso, não será necessária a introdução de uma nova cláusula” (ALEXY, 2008, p. 104).

Com amparo na teoria de Alexy, de acordo com as premissas supracitadas, o direito à saúde e a norma que prevê a possibilidade do Estado de arrecadar tributos (que deve observar o princípio da seletividade na graduação das alíquotas) e o consequente dever de recolher tributos pelos contribuintes, caso sejam entendidos como regras, a tributação sobre os medicamentos poderia ser tratada como uma exceção à regra, extinguindo ou mesmo levando a tributação sobre tais produtos ao mínimo.

Noutro turno, sendo considerados princípios, deve-se buscar a otimização que, para levar a efeito o princípio na maior medida possível, é necessário apurar a adequação, segundo o qual buscaria o meio menos gravoso para solucionar o conflito; a necessidade, sendo o que interfere com menos intensidade no segundo; e a proporcionalidade em sentido estrito, que diz respeito à ponderação, de acordo com as possibilidades jurídicas do caso.

No caso específico, considerando o princípio da dignidade da pessoa humana, e como um de seus desdobramentos o direito à saúde, e de outro lado o dever do

Estado de prover a saúde e o dever do cidadão de contribuir com o recolhimento de tributos, mas que deve observar o princípio da seletividade, é possível apurar que, a exoneração da carga tributária incidente sobre os medicamentos, a fim de prevalecer o direito à dignidade da pessoa humana e o direito à saúde seria o meio mais adequado, uma vez que, com isso, o Estado estará de forma indireta provendo a saúde, possibilitando aos cidadãos o acesso a produto de primeira necessidade de forma menos onerosa, mesmo sem a destinação de recursos financeiros. Sendo certo que o Estado possui outras fontes de arrecadação que podem fazer frente aos deveres constitucionais que lhe foram atribuídos.

No que diz respeito à necessidade, a exoneração de tributos dos medicamentos de uso humano traz resultados mais rápidos e interfere com menos intensidade no direito do Estado de arrecadar tributos, o que não ocorre quando se analisa de forma contrária, uma vez que o cidadão somente irá conseguir o tratamento após o Estado perceber as quantias necessárias para posteriormente conseguir prover a saúde do cidadão. No caso concreto, conforme comprovado no capítulo 2, os cidadãos brasileiros não estão tendo acesso aos medicamentos, face aos elevados valores que são majorados pela carga tributária, tendo que se valer de ações judiciais para compelir o Estado a fornecer os respectivos medicamentos.

Quanto à proporcionalidade em sentido estrito, diante do que fora apurado no Capítulo 3, restou comprovado que o Estado aumenta o custo dos medicamentos com tributos elevados, dificultando para o cidadão a sua compra, além de não fornecer todos os meios necessários para que a população possa gozar de uma boa saúde. Desta feita, o direito à dignidade da pessoa humana possui maior importância, devendo sobressair.

Por todo o exposto, diante do direito à saúde, proveniente de um direito fundamental – a dignidade da pessoa humana –, a luz do princípio da seletividade, frente ao dever do contribuinte de recolher os tributos instituídos pelo Estado, deve prevalecer o direito à saúde, excluindo a tributação dos medicamentos de uso humano.

6 PROPOSTAS LEGISLATIVAS EM TRAMITAÇÃO

O poder legislativo possui um papel de grande relevância na sociedade, ao qual foi atribuído a competência de regulamentar o convívio entre os particulares e, ainda, na perspectiva do presente trabalho, a mais importante, a definição dos deveres do Estado para com os cidadãos.

Jose Adércio, de forma escurrita, esclarece os deveres do legislador:

Há um dever legislativo de promoção dos direitos fundamentais, que apresenta uma dimensão negativa e outra positiva. Na primeira dimensão, o dever se opera como uma ordem que impede a produção de normas que atentem contra os direitos fundamentais (...) positiva é a exigência de disponibilizar os instrumentos jurídicos e materiais para atualização e efetivação dos direitos. A produção de leis que desenvolvam o catálogo de direitos, atualizando-os, delimitando-o e promovendo-o, é tarefa prioritária. Regulação ou conformação é termo que designa genericamente a intervenção legislativa dos direitos fundamentais. (SAMPAIO, 2013, p.648).

Em busca no site da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, é possível apurar a existência de inúmeros projetos de lei cujo objeto são os medicamentos de uso humano, por meio de uma busca simples é possível verificar que há em tramitação 997 projetos que citam a palavra “medicamentos”.

Todavia na presente oportunidade, o que se busca é apontar alguns projetos que visam modificar as premissas atinentes aos aspectos tributários, cujo objetivo seja reduzir ou até mesmo vedar a exação dos medicamentos de uso humano.

O primeiro projeto de lei que se destaca é a proposta de emenda à constituição – PEC nº 2/2015, que está tramitando no Senado Federal, de autoria do Senador Reguffe do PDT (REGUFFE, 2015).

Trata-se de uma PEC muito simples, visa incluir a aliena “d” no inciso III do art. 150 da Carta Magna, que passaria vigorar da seguinte forma:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 (...) III – cobrar tributos:
 (...) d) sobre medicamentos destinados ao uso humano (AC). (REGUFFE, 2015)

É importante destacar os fundamentos utilizados para justificar a PEC: segundo o autor, os medicamentos são adquiridos não por escolha, mas por necessidade, com

o que a cobrança de tributos sobre os mesmos acabaria por complicar a vida das pessoas.

Destaca ainda que, como a população é obrigada a adquirir os remédios, face à necessidade nos tratamentos de doenças, são “considerados como uma fonte de receita tributária fácil de arrecadar” (REGUFFE, 2015). Com o que, os responsáveis pelo controle da arrecadação das verbas públicas acabam por privilegiar a exação dos medicamentos, uma vez que geram caixa de forma rápida.

Todavia, o autor do projeto acredita que os governos deveriam tributar somente os bens de luxo e não essenciais, ao invés de focar em produtos de primeira necessidade, que estão diretamente relacionados à vida, para solucionar os seus problemas de caixa.

Denota-se que o autor fundamenta a sua proposta, de forma não jurídica, com direitos previstos na Constituição que devem nortear o Estado, como o dever do Estado de prover a saúde, direito fundamental de todo cidadão; ponderação entre o dever de arrecadar do Estado e o direito à saúde; bem como a obediência ao princípio da seletividade, segundo o qual deve ser tributado somente bens de luxo e não essenciais, e por fim o princípio da capacidade contributiva, com a exação desses produtos não essenciais que são adquiridos, a princípio, somente por cidadãos de elevado poder econômico.

A relatora do projeto na Comissão de Constituição e Justiça, Senadora Simone Tebet, apresentou parecer pela aprovação, mas na forma de um substitutivo que reduz o alcance da proposta inicial, imunizando os medicamentos somente no que diz respeito aos impostos, com a inclusão da aliena “f” no inciso VI do art. 150, com o que, o dispositivo passaria a vigorar da seguinte forma:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)VI - instituir impostos sobre:
(...)f) medicamentos destinados ao uso humano. (TEBET, 2017).

A relatora realiza uma análise dos tributos que incidem sobre os medicamentos de uso humano vigentes à época da elaboração do parecer, asseverando que a maior parte dos medicamentos já teriam diversos benefícios tributários atinentes aos tributos federais, como nas alíquotas zeradas do IPI, bem como com a Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e a Cofins-importação e do PIS/Pasep e a Cofins, nas

operações internas, especialmente com a denominada lista positiva, que atribuiria um efeito neutro na incidência desses tributos. (TEBET, 2017).

Destaca ainda que estender a imunidade às contribuições sociais estaria retirando receita da Seguridade Social, o que afetaria o caixa da previdência social e da assistência social, com o que, “a inserção, no texto constitucional, de vedação da incidência de contribuições sociais sobre medicamentos tem potencial para reduzir recursos que poderiam ser utilizados na saúde” (TEBET, 2017).

Desta feita, a relatora foca sua proposta somente nos impostos, prevendo ainda uma regra de transição para que os Estados não sejam surpreendidos com redução da arrecadação de forma abrupta, com fundamentos que são contraditórios em si mesmos, pois pretendem onerar os medicamentos, que são utilizados para garantir o gozo da saúde de todos os cidadãos, com a incidência de contribuições que seriam destinadas a programas sociais vinculados à saúde.

O relatório fora aprovado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, e está pronto para deliberação no plenário desde 24/05/2017; sendo aprovado será encaminhado à Câmara dos Deputados.

Outra proposta de emenda à Constituição que está tramitando no Senado é a PEC nº 25/2014, de autoria do Senador Alfredo Nascimento e contou com a assinatura de diversos senadores (PEREIRA DO NASCIMENTO, 2014). Essa PEC também pretende incluir no rol das imunidades dos impostos e das contribuições os medicamentos de uso humano.

O autor justifica seu projeto arguindo que a saúde é um direito social assegurado na Carta Magna, destacando o dever atribuído ao “Estado de prover o acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” (PEREIRA DO NASCIMENTO, 2014).

São apontados os inúmeros problemas que o cidadão brasileiro enfrenta na saúde pública, iniciando com a carência de médicos e finalizando expondo as dificuldades no acesso aos medicamentos, pois grande parte deles não é fornecida pela rede pública. Destaca que, “segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), praticamente metade dos gastos com saúde das famílias brasileiras é destinada a medicamentos, principalmente por culpa dos elevados preços desses produtos tão essenciais”. Sobre os quais recai cerca de 34% de tributos, segundo o estudo “Tributos e Medicamentos”, da Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisa. (PEREIRA DO NASCIMENTO, 2014).

A PEC nº 25/2014 fora protocolada no Senado em 17/07/2014 e está na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ, desde 10/03/2015, aguardando designação do relator.

Por seu turno, o Senador Temário Mota é autor da PEC nº 65/2016, que busca atribuir imunidade de impostos incidentes sobre os medicamentos de uso humano, adquiridos por pessoas de baixa renda (OLIVEIRA, 2016). Para tanto, considera baixa renda quem auferir rendimentos inferiores a três salários mínimos mensais ou quem for aposentado, pensionista ou idoso, que auferam rendimentos inferiores a dez salários mínimos.

Entre os fundamentos constantes do projeto, destaca-se a preocupação do autor com a elevada carga tributária que incide sobre os medicamentos, uma vez que dificulta o acesso aos mesmos pela população de baixa renda (OLIVEIRA, 2016).

Defende ainda que a imunidade reduziria os gastos públicos com a saúde, uma vez que o tratamento preventivo com os medicamentos reduziria as internações hospitalares e intervenções jurídicas. Bem como que o pleito estaria amparado na Constituição da República de 1988, tendo em vista que “uma das diretrizes dos serviços públicos de saúde é a prioridade para as atividades preventivas, conforme disposto no art. 198, inciso II, do Texto Constitucional” (OLIVEIRA, 2016).

O Senador Eduardo Lopes fora designado relator da PEC nº 65/2016, o qual apresentou parecer pela aprovação, segundo o qual a matéria seria de grande relevância, uma vez que a elevada carga tributária que incide sobre os medicamentos de uso humano impede a população de baixa renda de adquiri-los (LOPES, 2017). Com a imunidade, sustenta o relator, diminuirá os gastos públicos com os serviços de saúde, uma vez que a população de baixa renda vive em regiões sem infraestruturas mínimas, estando expostas a diversas enfermidades, o que majora a frequência do uso de medicamentos.

Destaca ainda que a concessão de benefícios tributários aos medicamentos, pela estrutura jurídica vigente, seria complexa, no que diz respeito ao ICMS, uma vez que seria necessário modificar a legislação interna de todos os Estados. Sendo que “a única forma legítima do Congresso Nacional conceder benefício tributário em relação ao ICMS seria pela modificação constitucional, criando hipótese de imunidade” (LOPES, 2017).

Há determinadas impropriedades no relatório da CCJ, no que diz respeito às hipóteses de concessão de benefícios tributários atinentes ao ICMS, uma vez que

bastaria o CONFAZ permitir aos Estados conceder os benefícios tornando-os constitucionais.

Com a apresentação do relatório, a PEC nº 65/2016 está pronta para ser incluída na pauta da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania desde 14/09/2017.

Por fim, está tramitando na Câmara dos Deputados, desde 10/06/2010 a proposta de emenda constitucional – PEC nº 491/2010, do Deputado Luiz Carlos Hauly, para incluir as alíneas “e”, “f” e “g” no inciso VI no art. 150 e a alínea “e” no inciso X no art. 155 da Constituição, nos seguintes termos:

Art. 150

VI –

e) os insumos agrícolas, fertilizante e produtos agroquímicos e químicos destinados à produção de alimentos destinados ao consumo humano e à pecuária;

f) os alimentos destinados ao consumo humano;

g) os medicamentos.

Art. 155

X

e) os insumos agrícolas, fertilizantes e produtos agroquímicos e químicos destinados à produção de alimentos destinados ao consumo humano e à pecuária. (HAULY, 2010)

O autor justifica a proposta aduzindo que pretende “oferecer uma resposta concreta à alta carga tributária incidente sobre os insumos básicos para a população(...)” (HAULY, 2010). Asseverando que à época da elaboração da proposta, a parcela mais pobre da população estaria sofrendo com a incidência dos tributos nos produtos básicos, o que chegava a consumir cerca de 32,8% de sua renda (HAULY, 2010).

Denota-se que o autor busca a imunidade para diversos produtos e mercadorias, e não somente os medicamentos de uso humano, equiparando fertilizantes e produtos químicos a insumos básicos que são consumidos pela população.

Em 19/04/2012 fora apensada a proposta em análise à PEC nº 160/2012, de autoria do Deputado Wellington Fagundes, que pretendia tão-somente agasalhar os medicamentos de uso humano sobre o manto da imunidade tributária (FAGUNDES, 2012).

O autor justifica sua proposta destacando o dever do Estado de prover a saúde, e argumentando que a elevada carga tributária incidente sobre os medicamentos, à

época no importe médio de 33,9%, colocava o país como campeão mundial. Segundo sustenta, a incidência de tributos, em uma média mundial estaria na faixa de 6,3%, citando ainda alguns países que sequer tributavam os medicamentos (FAGUNDES, 2012)

Ao final, cita um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBTP), elaborado em 2008, que teria apurado que os tributos incidentes sobre os medicamentos de uso humano, na faixa de 33,9%, seriam maior do que os tributos incidentes em aeronaves – 28%, medicamentos de uso animal – 13,1%, o que demonstraria a urgência em imunizar os medicamentos de uso humano.

O relator na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, Deputado Alceu Moreira, apresentou parecer pela admissibilidade da PEC 491/2010 e da PEC 160/2012, sem adentrar de forma profunda na análise dos aspectos materiais das propostas, limitando-se a analisar os materiais formais (MOREIRA, 2012).

Em 04/09/2013 fora apensada mais uma PEC, a de número 301/2013, de autoria do Deputado Francisco Chagas, o qual pretende imunizar os medicamentos de uso humano, bem como os insumos e serviços utilizados na produção, exportação e comercialização desses bens, desde que produzidos no Brasil ou sem similar nacional (CHAGAS FRANCILINO, 2013).

Entre as justificativas, destaca-se que várias são as mesmas das outras propostas, como o dever do Estado de prover a saúde, a elevada carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano no importe de 33%, o que dificulta o acesso da população aos medicamentos; o fato de à média mundial estar na faixa de 3,6%; o contrassenso dos medicamentos para uso animal sofrer a incidência somente de 13% (CHAGAS FRANCILINO, 2013b)

O relator novamente apresentou parecer favorável à PEC, agora com a de número 301/2013 apensada, sem entrar nos aspectos materiais da proposta (MOREIRA, 2013).

Em 14/05/2014 fora criada Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 491/2010, que até a presente data não deu seguimento aos trabalhos.

Por todo o exposto, é possível apurar que o Poder Legislativo vem analisando diversas propostas de emenda à Constituição que visam imunizar os medicamentos de uso humano há vários anos. De forma unânime, em todos os projetos os respectivos autores destacam o dever do Estado de prover a saúde e sublinham que

a elevada carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano dificulta a população a ter acesso aos medicamentos, principalmente para aqueles de baixa renda.

Todavia, tendo como premissa o andamento dos projetos citados, também é possível concluir que este não é um tema cujos parlamentares se dedicam, pois ficam parados por anos sem ter nenhum andamento.

Mas, diante do atual cenário, em que se comprova a elevada carga tributária que incide sobre os medicamentos aqui discutidos e que são destinados poucos recursos advindos dos tributos pagos pelos contribuintes, a solução mais eficaz para reduzir o valor dos medicamentos de uso humano e com isso possibilitar o seu acesso a todos seria incluir no art. 150, III da CR/88 os medicamentos de uso humano, de forma a vedar a cobrança de tributos sobre os mesmos.

7 CONCLUSÕES

Como fora elucidado, a Carta Magna de 1988 estabelece os pilares sobre os quais o país deve nortear seus esforços, entre os quais estão o princípio da dignidade da pessoa humana e o direito à saúde, direitos fundamentais que devem ser tidos como prioritários.

O Constituinte, demonstrando a importância do direito à saúde na República Federativa do Brasil, estabeleceu diversas normas em que compele os Entes Federados, por exemplo, a aplicarem um valor mínimo de suas receitas nas ações e serviços públicos de saúde; a competência concorrente para legislar sobre este tema; instituiu a seguridade social para assegurar os direitos relativos à saúde e consignou expressamente em seu artigo 196 que a saúde é um direito de todos e dever do Estado.

Noutro turno, também restou incontroverso que a Carta Magna atribuiu competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir tributos, devendo sempre que possível, no que tange aos impostos, considerar o caráter pessoal e graduá-los segundo a capacidade econômica do contribuinte. Consequência lógica de um sistema que define obrigações positivas ao Estado, como o dever de prover a saúde mediante políticas públicas, que demandam elevados recursos financeiros para a viabilização/disponibilização de meios capazes de garantir a saúde a todos. Com o que, da mesma forma que todos devem ter direito à saúde, da mesma forma devem contribuir por meio do recolhimento de tributos.

Nessa perspectiva, fora necessário apurar os valores empregados pelo Estado na busca pela implementação concreta do direito à saúde para todos os cidadãos. Em 2017, o Governo Federal, diante de um orçamento de R\$1.331.336.270.529,14 (um trilhão, trezentos e trinta e um bilhões trezentos e trinta e seis milhões duzentos e setenta mil quinhentos e vinte e nove reais e quatorze centavos) (BRASIL, 2017a)⁵¹, destinou à saúde somente R\$13.130.653.553,79 (treze bilhões cento e trinta milhões seiscentos e cinquenta e três mil quinhentos e cinquenta e três reais e setenta e nove centavos) (BRASIL, 2017Bb)⁵².

⁵¹ Valores realizados em 2017 até o dia 03/11/2017, data da consulta.

⁵² Valores realizados em 2017 até o dia 03/11/2017, data da consulta.

Com uma análise rápida desses números, é possível concluir que a União destinou menos de 1% do orçamento para o provimento de um setor tão relevante. Fato que levou a Organização Mundial da Saúde a apurar por que o Brasil apresenta a segunda menor proporção de gastos públicos no total das despesas com saúde.

Sobre os medicamentos de uso humano, está vigente um programa que subsidia medicamentos, que inicialmente era distribuído em redes próprias do Estado e pela iniciativa privada, todavia, fora reduzido, permanecendo somente a distribuição por meio da rede privada, que recebe valores de acordo com a tabela de referência. Sendo certo que há uma incongruência no programa, uma vez que o valor de referência leva em consideração os tributos incidentes sobre o medicamento de uso humano, assim, o próprio Estado onera com tributos os medicamentos que irá subsidiar para a população.

Neste contexto de dificuldade em ter acesso aos medicamentos, restou comprovado que a população está sendo obrigada a buscar as vias judiciais para que possa receber os remédios necessários. No âmbito federal, por exemplo, no período compreendido entre 2008 e 2015, os gastos judiciais teriam aumentado em 1.300% (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2017). O que corrobora a pesquisa de opinião realizada pelo Datafolha, em 2014, encomendada pela Interfarma, na qual restou apurado que, para 49% dos consumidores de remédios, sua renda mensal é pouca ou insuficiente para a compra de medicamentos; 50% não compram todos os remédios que precisam; sendo que, para a maioria, os remédios são caros pela incidência dos impostos (DATAFOLHA; INTERFARMA, 2014).

Desta feita, foi possível concluir que o Estado não está conseguindo prover a saúde dos cidadãos, que acabam tendo que buscar as vias judiciais. Situação que remete a indagações atinentes a supostos conflitos entre as previsões constitucionais atinentes à garantia dos direitos fundamentais e a persecução de receitas/dever do contribuinte de contribuir com a sociedade por meio do recolhimento de tributos.

Em um contexto em que o consumo no Brasil é sobrecarregado com uma elevadíssima carga tributária, verifica-se que reflete em diversos direitos constitucionalmente garantidos, uma vez que os tributos acabam incidindo em produtos/mercadorias de primeira necessidade, como sobre os medicamentos de uso humano, alimentação básica e vinculados à educação.

Diante da comparação de diversos estudos elaborados, fora possível apurar que a carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano estaria em

torno de 30,59% a 33,14%, que varia de acordo com a composição dos tributos que são incluídos nos respectivos levantamentos.

Valores que remeteriam a uma injustiça tributária, uma vez que outras mercadorias/produtos que podem ser considerados supérfluos são gravados por tributos de forma menos agressiva, como os medicamentos de uso animal que estariam na faixa de 13,1%, artigos de joalheria 20,2%, embarcações e aeronaves 28,3%. Fatos que demonstram a incoerência do foco da tributação no Brasil.

Com uma análise nos pormenores das legislações que definem as regras atinentes aos tributos que repercutem no preço dos medicamentos, fora possível apurar informações relevantes que apontam para situações em que os mandamentos constitucionais foram observados, reduzindo a carga tributária de acordo com a essencialidade do produto e com isso garantindo o acesso à saúde, todavia, em outras oportunidades, são considerados como supérfluos com a adição de tributos.

No âmbito federal, conclui-se que há normas que garantem tratamento benéfico aos medicamentos que estão na lista positiva: Imposto de Importação (II), com alíquotas de 0% a 18% a depender do insumo; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), alíquota de 0%; PIS/COFINS, 2,1% de PIS e 9,9% de COFINS, recebendo na mesma etapa um crédito presumido.

Noutro turno, no que tange os medicamentos da lista denominada negativa, II, com alíquotas variáveis; IPI importação com alíquotas de 5% a 22%, a depender do produto; PIS/Pasep-importação a depender do produto alíquota de 2,1%, 2,76% e 3,52%; Cofins-importação a depender do produto alíquotas de 9,65%, 13,03% e 16,48%.

Com o advento dessas normas, as alíquotas do PIS e Cofins no regime monofásico foram para 2,1% e 9,9%, ou seja, estas duas contribuições somadas chegaram a ter uma alíquota de 12% sobre os medicamentos da Lista Negativa. Já para os medicamentos da lista positiva, deve-se ressaltar a existência do crédito presumido. Por fim, no que tange à lista neutra, a alíquota é de 9,25%, sendo que nessas operações deve-se seguir a regra geral da não cumulatividade, ou seja, um crédito na compra e um débito na venda.

O legislador infraconstitucional acabou por aplicar o princípio da seletividade nas contribuições do PIS e da COFINS, e no IPI, de forma a reduzir a carga tributária de acordo com o enquadramento das substâncias dos medicamentos de uso humano.

Noutro turno, sobre as taxas que são cobradas pela Anvisa, fora possível apurar que o legislador não se atém às normas constitucionais, uma vez que a definição dos valores não possui qualquer justificativa que comprove o valor real do serviço prestado pelo órgão público, quando as taxas somente poderiam ser instituídas em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição.

A título de exemplo, a taxa de registro de medicamento novo foi majorada recentemente para R\$157.416,00 (cento e cinquenta e sete mil quatrocentos e dezesseis reais), sem comprovar quais seriam os gastos para registrar um medicamento novo, o que acaba por onerar de forma ilegal o desenvolvimento desses produtos de forma ilegal, impactando diretamente na formação do seu preço.

No âmbito Estadual, foram elucidadas as regras gerais e as peculiaridades que repercutem diretamente na composição dos valores a recolher a título do ICMS – sobre a circulação de mercadoria e serviços de transporte e telecomunicações. Como a recente decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 593.849/MG, que fixou a tese: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (BRASIL, 2017h).

Trata de uma situação que onera ilegalmente a circulação de mercadorias, que seja fato gerador do ICMS, uma vez que o valor recolhido a maior pela sistemática da substituição tributária não podia ser restituído. O que, conforme decisão do STF, deverá mudar após o trânsito em julgado da decisão.

Fora realizada uma pesquisa na legislação de todos os 26 Estados da Federação que possuem competência para regulamentar as regras do imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços de transporte e telecomunicações em seus respectivos territórios, para apurar as alíquotas e se atendem aos preceitos constitucionais, atinentes ao princípio da seletividade.

Restou comprovado que apenas 3 Entes Federados aplicam alíquotas específicas para os medicamentos de uso humano, o Distrito Federal com a alíquota 17%, Minas Gerais e São Paulo com a alíquota de 12% mas somente para os medicamentos genéricos. No Acre, Amazonas e Pará os caputs dos respectivos artigos preveem expressamente que as alíquotas serão seletivas, todavia não se reflete na alíquota dos medicamentos de uso humano.

Por fim, e mais grave, o Estado do Rio de Janeiro, incluiu os medicamentos no rol de mercadorias supérfluas, uma vez que incide o adicional de alíquota que é destinado ao fundo de combate à pobreza, adicional que somente pode incidir sobre produtos/mercadorias não essenciais, conforme dispõe o art. 82 do ato das disposições constitucionais transitórias introduzido por meio da EC 31/2000.

Diante da previsão constitucional, restou elucidado que as alíquotas internas não poderão ser inferiores à alíquota interestadual que, por sua vez, fora definida em 12% pelo Senado por meio da Resolução nº 22/1989 (BRASIL, 1989b). Sendo certo que estabeleceu uma exceção, segundo a qual, quando as operações ou prestações forem realizadas nas regiões sul e sudeste, destinadas às regiões norte, nordeste e centro oeste e ao estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual será de 7%.

Essas considerações foram relevantes para realizar um paralelo entre as alíquotas previstas atualmente e os limites que os Estados estariam obrigados a observar. Neste contexto, 15 estados estabeleceram a alíquota de 18% para os medicamentos; 10 Estados estabeleceram a alíquota de 17%; 1 Estado estabeleceu a alíquota de 17,5%; 2 Estados fixaram alíquota de 12% para os medicamentos genéricos; e 1 estado prevê a alíquota de 18% majorada com mais 2% a título do fundo de erradicação da miséria.

Ficando comprovado que os medicamentos de uso humano para os Estados são mercadorias que não possuem relevância social, ou seja, não são essenciais ante a aplicação de alíquotas gerais, passando ao largo da aplicação do princípio da seletividade. Na realidade são alvo de exações elevadas, que majoram o valor dos medicamentos de uso humano, o que dificulta o acesso pelas famílias mais pobres.

No que tange ao imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, fora demonstrado que os Municípios devem observar os limites previstos na Lei Complementar nº 116/2003, cujas alíquotas podem ser fixadas entre 2% e 5% (BRASIL, 2003b). Que no presente caso poderia incidir sobre os medicamentos de uso humano que são manipulados.

Apurou-se ainda uma guerra fiscal entre Municípios e Estados, os quais entendem que a manipulação de medicamentos de uso humano poderia ser hipótese de incidência do ISSQN e do ICMS, ficando as empresas à mercê da cobrança de dois impostos sobre o mesmo fato gerador, o que acaba por majorar a carga tributária incidente na operação.

Por sua vez, no direito comparado, de acordo com o relatório elaborado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, em um universo de 33 países, 27 aplicam alíquotas reduzidas para alimentos básicos e produtos farmacêuticos. Cita o caso da Austrália, que zera as alíquotas nas áreas da educação e de cuidados com a saúde (OCDE, 2014).

Com esta política, fora possível apurar que a redução de despesas com os medicamentos favoreceu as famílias de média e baixa renda, citando como exemplo Estônia, Hungria, Holanda, Polônia e Reino Unido.

Pelos dados apurados, comprovou-se que a carga tributária brasileira – em comparação com os exemplos citados, Estados Unidos da América, Austrália, Canadá e Japão – está bem acima da média, o que, conforme apurado pela OCDE, desfavorece as famílias de baixa renda, pois acabam por não ter condições de adquirir os medicamentos de uso humano.

Diante desse contexto, fora possível apurar que a legislação brasileira realmente eleva o preço dos medicamentos de uso humano de forma mais agressiva do que de outros produtos/mercadorias, afetando diretamente a população de baixa renda.

Para agravar a situação, o Estado não vem conseguindo prover a saúde de todos os cidadãos, que acabam tendo que buscar as vias judiciais, contrariando os mandamentos constitucionais que lhe imputa este dever.

Dentro da perspectiva de levar a efeito os mandamentos constitucionais, em especial o direito à saúde e da dignidade da pessoa humana, sob a luz da carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, fora analisado o princípio da seletividade.

Princípio este que está previsto expressamente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em duas hipóteses, uma na qual determina de forma clara a necessidade de sua observância, no caso do IPI, na segunda prevê a possibilidade de se aplicá-lo quanto ao ICMS (BRASIL, 1988a).

Denota-se que trata-se de um princípio que estabelece limites no poder estatal de tributar, segundo o qual é imprescindível analisar as funções das mercadorias e dos serviços para apurar a sua essencialidade. Nesta perspectiva, quanto mais essencial, menor deve ser a carga tributária incidente e, de forma reversa, quanto menos essencial maior deve ser a exação.

No que tange ao IPI, a norma é peremptória, ao delimitar a seu cumprimento, remanescendo uma celeuma na aplicação do princípio da seletividade advindo do próprio texto constitucional, aliás o que vem sendo observado nas normas federais, com a redução e até mesmo isenção do tributo sobre os medicamentos de uso humano; no que tange ao ICMS, uma vez que o Constituinte utiliza o termo “poderá”, com o que, mediante a interpretação literal, o Estado poderia decidir por sua observância ou não.

Todavia, diante da necessidade de realizar uma interpretação sistemática da Carta Magna, a qual prevê como um dos princípios fundamentais a dignidade da pessoa humana; a existência do princípio da capacidade contributiva; como objetivo expresso de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; a existência de diversos direitos sociais como educação, saúde, alimentação etc., o termo “poderá”, constante da Carta Magna, no que toca ao ICMS, deve ser empregado como uma norma cogente, que deve ser utilizada como instrumento de ordenação político-econômica que vise possibilitar a todos ter acesso aos produtos essenciais.

É, portanto, uma norma que deve ser utilizada como norte pelo legislador, quando da graduação das alíquotas das mercadorias e dos serviços prestados, em especial dos medicamentos de uso humano por se tratar de bens de primeira necessidade. Todavia, pela análise das legislações dos Estados, fora possível apurar que o princípio da seletividade não é levado a efeito no que tange aos medicamentos de uso humano.

Diante do dever de todos os cidadãos contribuintes com o Estado mediante o recolhimento de tributos, para que seja possível prover a saúde, mas ficando comprovado que isso não está ocorrendo, bem como que o próprio Estado estabelece normas, imputando elevada carga tributária sobre os medicamentos de uso humano, estaríamos diante de uma celeuma, no âmbito normativo.

Com o que, fora realizado uma breve síntese, de alguns conceitos elaborados por Helbert L. A. Hart, Ronald Dworkin e Robert Alexy, que contribuíram para a evolução do estudo do direito, especificamente no que tange às soluções de conflitos de normas, quando da apuração de diferenças entre regras e princípios.

Mediante a realização do teste de pedigree, elaborado por Hart, as normas que estabelecem a elevada carga tributária sobre os medicamentos de uso humano poderiam ser inválidas. Mesmo levando em consideração os enunciados que

determinam a possibilidade do Estado de arrecadar tributos para sua preservação e manutenção, pois estes não seriam compatíveis com o próprio dever de prover a saúde e garantir a dignidade da pessoa humana, bem como a observância do princípio da seletividade. O que, aliás, manteria os tributos incidentes sobre outras mercadorias/produtos, possibilitando ao Estado fazer as receitas necessárias para cumprir com suas obrigações.

Por seu turno, pelos critérios sustentados por Dworkin, caso o direito à saúde e o direito do Estado de arrecadar tributos sejam considerados regras, de acordo com a aplicação do método tudo ou nada, uma das regras deve ser considerada inválida.

Lado outro, caso for enquadrado como princípios, este aparente conflito seria solucionado de acordo com a importância no caso concreto, por meio da ponderação, por ter aspectos diametralmente ligados à moral.

Pela análise das duas possibilidades postas, com a premissa de que a moral esteja presente no direito, e o fato de que a saúde é imprescindível a todos, levando a efeito o princípio da seletividade, a elevada carga tributária incidente sobre os medicamentos, proveniente do dever do cidadão contribuir com o pagamento de tributos sobre estas mercadorias/produtos, deve ser afastada face à maior importância do direito à saúde, que se desdobra inclusive no princípio da dignidade da pessoa humana, utilizando da ponderação, por ter maior importância.

Com amparo na teoria de Alexy, o direito à saúde e a norma que prevê a possibilidade do Estado de arrecadar tributos, caso sejam entendidos como regras, a tributação sobre os medicamentos poderia ser tratada como uma exceção à regra, extinguindo ou mesmo levando a tributação sobre tais produtos ao mínimo.

Noutro turno, sendo considerados princípios, deve-se buscar a otimização que, para levar a efeito o princípio na maior medida possível é necessário apurar a adequação segundo a qual buscaria o meio menos gravoso para solucionar o conflito; a necessidade, sendo o que interfere com menos intensidade no segundo; e a proporcionalidade em sentido estrito, que diz respeito à ponderação, de acordo com as possibilidades jurídicas do caso.

No caso específico, considerando, por um lado, o princípio da dignidade da pessoa humana, e um de seus desdobramentos o direito à saúde, e de outro lado o dever do Estado de prover a saúde e o dever do cidadão de contribuir com o recolhimento de tributos, é possível apurar que a exoneração da carga tributária incidente sobre os medicamentos, a fim de prevalecer o direito à dignidade da pessoa

humana e o direito à saúde, levando a efeito o princípio da seletividade, seria o meio mais adequado de o estado cumprir com sua obrigação, uma vez que, com isso, estará de forma indireta provendo a saúde, mesmo sem destinar recursos financeiros. Sendo certo que o Estado possui outras fontes de arrecadação que podem fazer frente aos deveres constitucionais que lhe foram atribuídos.

No que diz respeito à necessidade, a exoneração de tributos dos medicamentos de uso humano traz resultados mais rápidos e interfere com menos intensidade no direito do Estado de arrecadar tributos, o que não ocorre quando se analisa de forma contrária, já que o cidadão somente irá conseguir o tratamento após o Estado perceber as quantias necessárias para posteriormente conseguir prover a saúde do cidadão. No caso concreto, conforme comprovado no Capítulo 2, os cidadãos brasileiros não estão tendo acesso aos medicamentos, face aos elevados valores, que são majorados pela carga tributária, tendo que se valer de ações judiciais para compelir o Estado a fornecer os respectivos medicamentos.

Por fim, para aplicar a proporcionalidade em sentido estrito, diante do que fora apurado no Capítulo 3, restou comprovado que o Estado pesa os medicamentos com tributos elevados, o que dificulta para o cidadão adquirir os medicamentos e, ainda, não fornece todos os meios necessários para que este possa gozar de boa saúde. Desta feita, o direito à dignidade da pessoa humana possui maior importância, devendo sobressair.

No último capítulo, na busca por propostas que poderiam garantir a todos o acesso aos medicamentos de uso humano, sem ter que suportar a elevada carga tributária que incide sobre os mesmos, fora demonstrado que o Poder Legislativo vem analisando propostas de emendas à Constituição que visam imunizar os medicamentos de uso humano há vários anos.

De forma unânime, em todos os projetos, os respectivos autores destacam o dever do Estado de prover a saúde e que a elevada carga tributária que incide sobre os medicamentos em questão dificulta o acesso da população aos remédios, principalmente para aqueles de baixa renda.

Todavia, tendo como premissa o andamento dos projetos citados, também foi possível concluir que este não é um tema cujos parlamentares se dedicam, pois ficam parados por anos sem ter nenhum andamento, com o que não, as perspectivas no âmbito legislativo não são favoráveis.

Realizando uma interpretação sistemática da Carga Magna é possível concluir que a elevada carga tributária incidente sobre os medicamentos de uso humano, seria inconstitucional, que poderia ser saneada mediante hermenêutica jurídica ou através de uma emenda constitucional, de forma que sejam incluídos no rol das hipóteses de imunidades de tributação, previsto no art. 150 da CR/88, inclusive para retirar a competência dos Entes Federados de agravar os medicamentos com tributos, sendo esta a mais eficaz para todas as esferas.

REFERÊNCIAS

ACRE. Lei Complementar nº 55/1997. **Diário Oficial do Estado**. 10 jul., 1997. Disponível em <http://sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/de55ce004e47917aba04fb202d0f6814/LC+055-97-ATUALIZADA++09-01-2017.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=de55ce004e47917aba04fb202d0f6814>, acessado em 04/05/2017.

ALAGOAS. Lei nº 5.900/1996. **Diário Oficial Estado**. 27 dez., 1996. Disponível em <http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/visualizarDocumento.action?key=RpE0GBZ%2B1y8%3D>, acessado em 04/05/2017.

ALENCAR, Marstung F.C.R. O sistema jurídico: normas, regras e princípios. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1110, julho. 2006. Disponível em: <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15037-15038-1-PB.pdf>. Acesso em 04 de dezembro de 2013.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMAPÁ. Lei nº 194/1994. **Diário Oficial do Estado**. 30 dez., 1994. Disponível em <https://www.sefaz.ap.gov.br/index.php/1994/7833-lei-n-0194-de-29-de-dezembro-de-1994-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-do-estado-do-amapa-e-da-outras-providencias>, acessado em 07/05/2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 31.

AMAZONAS. Lei Complementar nº 19/1997. **Diário Oficial do Estado**. 29 dez., 1997. Disponível em <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>, acessado em 07/05/2017.

ANAHP; INTERFARMA: **Custos da Saúde, fatos e interpretações**. São Paulo, 03, out., 2017. Disponível em <https://www.interfarma.org.br/public/files/biblioteca/custos-da-saude---fatos-e-interpretacoes-interfarma1.pdf>, acessado em 06/11/2017.

AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. **Resumo dos Tributos Incidentes Sobre o Setor Farmacêutico**. 2006. Disponível em http://portal.anvisa.gov.br/documents/374947/406832/tributos_farmaceuticos.pdf/89d8db43-2372-4e6a-8353-656ff0109824, acessado em 24/04/2017.

BAHIA. Decreto nº 13.780/2012. **Diário oficial do Estado**. 17 e 18, mar, 2012. Disponível em http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2012_13780_ricms_texto.pdf, acessado em 03/05/2017.

BAHIA. Lei nº 7.04/1996. **Diário Oficial do Estado**. 05 dez., 1996. Disponível em http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmscom_notas.pdf, acessado em 03/05/2017.

BARROS, Rodrigo Janot Monteiro. IPI – Princípio da Seletividade em Função da Essencialidade do Produto – Destinação ou Finalidade do Produto Industrializado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 214, fls. 155-157, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Da falta de efetividade à judicialização excessiva**: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial. 2009. Disponível em: < <http://www.tjmg.jus.br/portal/conhecimento-juridico/artigos-juridicos/detalhe-122.htm>>, acessado em 12/11/2017.

BOSANQUET, Nick. A aplicação de tributos indiretos a produtos farmacêuticos que requerem prescrição: uma perspectiva internacional. In BRITTO, Antonio; PERILLO, Eduardo; AMORRIN, Maria Cristina Sanches (Orgs). **Tributos e medicamentos**. São Paulo : Interfarma, 2012.

BRASIL – ANVISA. **Tabela de descontos da taxa de fiscalização de Vigilância Sanitária**: Valores atualizados monetariamente pela portaria interministerial MF-MS 45/2017. Brasília, 2017. Disponível em <http://portal.anvisa.gov.br/documents/219201/2782895/Tabela+de+Valores+com+Desconto+-+Anexo+I+e+II+RDC+222-2006/cf478cf5-6ac3-4e83-ae3c-afac1d4cdd73>, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out., 1988a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, acessado em 08/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 51/1994. **Diário Oficial da União**. Brasília, 08 jul., 1994. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/cv051_94, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 52/2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, 28 abr., 2017g. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 66/1988. **Diário Oficial União**. Brasília, 16 dez., 1988c. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/cv066_88, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 87/2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 05, jul., 2002e. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2002/cv087_02, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 92/2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, 24 ago, 2015e. Disponível em

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 104/1989. **Diário Oficial da União**. Brasília, 26 out., 1989c. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/cv104_89, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 140/2001. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27, dez., 2001. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2001/cv140_01, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 139/2011. **Diário Oficial da União**. Brasília, 21 dez., 2011. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2011/cv139_11, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Decreto nº 3.803/2001. **Diário Oficial União**. Brasília, 25 abr., 2001a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3803.htm, acessado em 24/05/2017.

BRASIL. Decreto nº 4.524/2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18 dez., 2002a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Decreto nº 7.212/2010. **Diário Oficial da União**. Brasília, 16 jun., 2010. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Decreto nº 8.950/2016. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30 dez., 2016a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm#art6, acessado em 24/04/2017.

BRASIL. Decreto nº 8.510/2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31 ag., 2015d. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8510.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3/1993. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18, mar., 1993. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 31/2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18 dez., 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm, acessado em 22/05/2017.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, 16 mar., 2017d. Disponível em

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 247/2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 26, nov., 2002b. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Lei nº 4.502/1964. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30 nov., 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm, acessado em 09/11/2017.

BRASIL. Lei nº 6.360/1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, 24 set., 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6360.htm, acessado em 10/11/2017.

BRASIL. Lei nº 7.689/1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 16 dez., 1988b. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Lei nº 7.798/1989. **Diário Oficial da União**. Brasília, 11, jul., 1989a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7798.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Lei nº 8.080/1990. **Diário Oficial da União**. Brasília, 20 set., 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm, acessado em 11/11/2017.

BRASIL. Lei nº 9.872/1999. **Diário oficial da União**. Brasília, 27 jan., 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9782.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Lei nº 9718/1998. **Diário Oficial da União**. Brasília, 28 nov., 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Lei nº 10.147/2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 dez., 2000a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10147.htm, acessado em 24/04/2017.

BRASIL, Lei nº 10.637/2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31, dez., 2002c. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Lei nº 10.833/2003. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30 dez., 2003a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Lei nº 10.858/2004. **Diário Oficial da União**. Brasília, 14 abr., 2004a. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.858.htm, acessado em 06/11/2017.

BRASIL. Lei nº 10.865/2004. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30, abr. 2004b. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm, acessado em 12/09/2017.

BRASIL. Lei nº 13.202/2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, 9 dez., 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 7/1970. **Diário Oficial da União**. Brasília, 8 set., 1970. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 70/1991. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31, dez., 1991. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, 16 set., 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 116/2003. **Diário Oficial da União**. Brasília, 01 ag., 2003b. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 160/2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, 08, ag., 2017f. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 685/2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 jul., 2015c. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. **Portal da transparência**. Brasília, 2017a. Disponível em http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalFuncoes_Detalhe.asp?Exercicio=2017&codFuncao=10, acessado em 03/11/2017.

BRASIL. **Portal da Transparência**. Brasília, 2017b. Disponível em http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalSubFuncoes_Detalhe.asp?Exercicio=2017&codSubFuncao=301&Pagina=2, acessado em 03/11/2017.

BRASIL. **Portaria do Ministério da Saúde nº 1.318/2002**. Brasília, 23, jul., 2002f. Disponível em http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/saude/portarias/portaria_MS_1318.2002/view, acessado em 25/04/2017.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 45/2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30 jan., 2017. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-interministeriais/2017/arquivos/portaria-interministerial-no-45-de-27-de-janeiro-de-2017.pdf/view>, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Portaria Interministerial nº107/2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, 28 abr., 2015b. Disponível em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=1&data=28/04/2015>, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Portaria nº 111/2016. **Diário Oficial da União**. Brasília, 29 jan., 2016, seção 1, p. 104. Disponível em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=29/01/2016&jornal=1&pagina=104&totalArquivos=288>, acessado em 08/11/2017.

BRASIL. Resolução nº 22 do Senado Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 mai., 1989b. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm, acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.447.225/GO. Relator: Humberto Martins. **Diário Oficial Eletrônico**. 07 de maio de 2015f. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1447225&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true, acessado em 03/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4. Relator: Ministro Ilmar Galvão. **Diário Oficial da Justiça**, Brasília, 22 nov., 2002d. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1851&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR. Relator: Cármen Lúcia. **Diário do Judiciário Eletrônico**, Brasília, 02, out., 2017c. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+574706.NUME.%29+OU+%28RE.ACMS.+ADJ2+574706.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/aelef8p>, acessado em 05/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 593.849/MG. Relator: Ricardo Lewandowski. **Diário do Judiciário Eletrônico**, Brasília, 04, mar. 2017h. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+593849.NUME.%29+OU+%28RE.ACMS.+ADJ2+593849.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a29f2cp>, acessado em 05/11/2017.

BRITTO, Antonio *et al* (orgs.). **Tributos e Medicamentos** São Paulo: Interfarma, 2012.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Argumentação Contra Legem** – A teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Sobre a justificação e a aplicação de normas jurídicas : análise das críticas de Klaus Günther e Jürgen Habermas à teoria dos

princípios de Robert Alexy. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 171, p. 81-90, jul./set.2006. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92841/Bustamante%20Thomas.pdf?sequence=7>, acessado em 03/11/2017.

CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CEARÁ. Lei nº 12.670/1996. **Diário Oficial Estado**. 30 dez., 1996. Disponível em http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/Legislacao_Download/gerados/legislacao_2011.asp, acessado em 07/05/2017.

CHAGAS FRANCILINO, Francisco das. **Projeto de Emenda Constitucional nº 301/2013**. Brasília, 28, ago., 2003. Acrescenta a alínea "e" e o § 8º, ao inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, para vedar a instituição de impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre os medicamentos de uso humano e os insumos utilizados em sua produção e comercialização. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1122524&file=PEC+301/2013, acessado em 02/11/2017.

CHIEFFI, Ana Luiza; BARATA, Rita Barradas. **Judicialização da política pública de assistência farmacêutica e equidade**. 2009. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2009000800020, acessado em 12/11/2017.

CORREIA DA SILVA, Rodrigo Alberto. Estrutura Tributária do Setor Farmacêutico no Brasil. In BRITTO, Antonio; PERILLO, Eduardo; AMORRIN, Maria Cristina Sanches (Orgs). **Tributos e medicamentos**. São Paulo : Interfarma, 2012, p. 19-45.

CUNHA, Rafaela Magalhães Gil da. **Herbert Hart versus Ronald Dworkin: existe discricionariedade para o magistrado na solução dos casos não disciplinados no arcabouço normativo?**. 2005. Disponível em <http://www.mundojuridico.adv.br>, acessado em 4/12/2013.

DATAFOLHA; INTERFARMA. **A Saúde no Brasil**. São Paulo, 31, mar., 2014. Disponível em <https://www.interfarma.org.br/public/files/biblioteca/42-pesquisa-datafolhainterfarma.pdf> e <https://www.interfarma.org.br/biblioteca?c=p&q=>, acessado em 06/11/2017.

DISTRITO FEDERAL. Lei nº 1.254/1996. **Diário Oficial do Distrito Federal**. Brasília, 11 nov., 1996. Disponível em <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=1254&txtAno=1996&txtTipo=5&txtParte=>, acessado em 08/05/2017.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.090-R/2002.** Disponível em <http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/03%20-%20T%C3%ADtulo%20II/015-CAP%20I%20-%20SE%C3%87%20XI%20-%20XV.htm>, acessado em 04/05/2017.

ESPÍRITO SANTO. Lei nº 7000/2001. **Diário Oficial do Estado.** 28 dez., 2001. Disponível em <http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/leis/2001/lei%207000-atualizada.htm>, acessado em 03/05/2017.

FAGUNDES, Wellington Antônio. **Projeto de Emenda a Constituição nº 160/2012.** Acrescenta alínea ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Brasília, 10, abr., 2012. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=978595&filenome=PEC+160/2012, acessado em 02/11/2017.

FONSECA, Tania Schneider. **O Debate entre Herbert L. A. Hart e Ronald Dworkin.** 2011. Disponível em <http://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/searafilosofica/article/viewFile/541/577>, acessado em 01/12/2013.

GARCIA FIGUEROA, Alfonso. **Princípios y positivismo jurídico, El no positivismo principialista em las teorías de Ronaldo Dworkin y Robert Alexy.** Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998.

GRECO, Marco Aurélio apud SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter de Souza (orgs.). **Código Tributário Nacional 50 anos.** v. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 427-443.

GOIÁS. Lei nº 11.651/1991. **Diário Oficial do Estado.** 26 dez., 1991. Disponível em <http://www.sefaz.go.gov.br/>, acessado em 08/05/2017.

HART, H. L.A. **O Conceito de Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2012. IBPT: CNPL: **Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade.** 2017. Disponível em <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>, acessado em 03/11/2017.

HAULY, Luiz Carlos. **Projeto de Emenda a Constituição nº 491/2010.** Acresce incisos ao art. 150, VI e art. 155, X da Constituição Federal. Brasília, jun., 2010a. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=1E64FB818E37BD08D6927CA766953710.proposicoesWebExterno2?codteor=778675&filenome=PEC+491/2010, acessado em 01/11/2017.

IKAWA, Daniela R. **Hart, Dworkin e Discricionariedade**. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/ln/n61/a06n61.pdf>, acessado em 04/12/2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Indicadores sociais municipais do IBGE**. Brasília, 2000. Disponível em https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/abela1a.shtm, acessado 02/11/2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; SINDUSFARMA. **Indicadores – ferramenta pesquisa carga tributária de medicamentos**. Disponível em http://sindusfarma.org.br/cadastro/index.php/site/ap_indicadores, acessado em 07/11/2017.

IZAGUIRRE, Mônica. **Carga Tributária do Brasil supera a de países desenvolvidos, diz OCDE**. Disponível em <http://www.valor.com.br/brasil/2902438/carga-tributaria-do-brasil-supera-de-paises-desenvolvidos-diz-ocde>, acessado em 04/12/2013.

KUMAGAI, Cibele; MARTA, Taís Nader. **Princípio da dignidade da pessoa humana**. [s/d] Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7830, acessado em 17/08/2015.

LOPES, Eduardo. **Relatório Comissão Constituição e Justiça e Cidadania ao Projeto de Emenda a Constituição 65/2016**. Brasília, 14, set., 2017. Disponível em <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7186595&disposition=inline>, acessado em 01/11/2017.

LUGULLO, Marisa. **Elevada carga tributária é injustiça com os mais pobres, dizem especialistas**. Brasília, 22, maio, 2013. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/CONSUMIDOR/443076-ELEVADA-CARGA-TRIBUTARIA-E-INJUSTICA-COM-OS-MAIS-POBRES,-DIZEM-ESPECIALISTAS.html>, acessado em 01/12/2013.

MARANHÃO. Lei nº 7.799/2002. **Diário Oficial do Estado**. 26 dez., 2002. Disponível em <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9590>, acessado em 08/05/2017.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 1.810/1997. **Diário Oficial do Estado**. 23 dez., 1997. Disponível em <http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>, acessado em 11/05/2017.

MATO GROSSO. Lei nº 7.098/1998. **Diário Oficial do Estado**. 30 dez., 1998. Disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>, acessado em 11/05/2017.

MINAS GERAIS. **Consulta Contribuinte nº 070/2014**. Disponível em <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=>

false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc070_2014.htm&searchWord=070/2014&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora, acessado em 03/11/2017.

MINAS GERAIS. **Consulta Contribuinte nº 117/2015**. Disponível em http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc117_2015.htm&searchWord=117/2015&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora, acessado em 03/11/2017.

MINAS GERAIS. **Consulta Contribuinte nº 170/2009**. Disponível em http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc170_2009.htm&searchWord=170/2009&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora, acessado em 03/11/2017.

MINAS GERAIS. **Consulta Contribuinte nº 70/2014**. Disponível em http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc070_2014.htm&searchWord=070/2014&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora, acessado em 03/11/2017.

MINAS GERAIS. Decreto nº 40.080/2002. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, 14, dez, 2002. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/partegeral2002seco.pdf, acessado em 25/04/2017.

MINAS GERAIS. Lei nº 6763/1975. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, 30, dez, 1975. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975_seca.pdf, acessado em 25/04/2017.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portal da Saúde**. Brasília, 2017. Disponível em <http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/leia-mais-o-ministerio/345-sctie-raiz/daf-raiz/farmacia-popular/9824-saiba-onde-encontrar-as-unidades-da-rede-propria-do-programa-farmacia-popular-do-brasil-no-seu-estado>, acessado em 06/11/2017.

MOREIRA, Alceu. **Relatório da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania nos Projetos de Emenda Constitucional nº 491/2010 e 160/2012**. Brasília, 2012. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1018030&filename=Tramitacao-PEC+491/2010, acessado em 02/11/2017.

MOREIRA, Alceu. **Relatório da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania nos Projetos de Emenda Constitucional nº 301/2013**. Brasília, 2013. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1145432&filename=Tramitacao-PEC+491/2010, acessado em 02/11/2017.

OECD/Korea Institute of Public finance. The Distributional Effects of consumption Taxes in OECD Countries. **OECD Tax Policy Studies**, no. 22, OECD Publishing, 2014, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en#page4, acessado em 07/11/2017.

OLIVEIRA, Telmário Mota de. **Projeto de Emenda Constitucional nº 65/2016**. Altera o art. 150 da Constituição Federal para vedar a instituição de impostos sobre medicamentos de uso humano adquiridos por pessoas de baixa renda. Brasília, 30, nov., 2016. Disponível em <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=1392658&disposition=inline>, acessado em 01/11/2017.

PARÁ. Decreto nº 4.676/2001. **Diário Oficial do Estado**. 19 jun., 2001. Disponível em http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf, acessado em 11/05/2017.

PARÁ. Lei nº 5.530/1989. **Diário Oficial do Estado**. 16 jan., 1989. Disponível em http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf, acessado em 11/05/2017.

PARAÍBA. Lei nº 6.379/1996. **Diário Oficial do Estado**. 03 dez., 1996. Disponível em <https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/64-leis/icms/674-lei-n-6-379-de-2-de-dezembro-de-1996>, acessado em 11/05/2017.

PARANÁ. Decreto nº 5792/2016. **Diário Oficial do Estado do Paraná**. 23 dez., 2016. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=334157>, acessado em 26/05/2017.

PARANÁ. Decreto nº 6.080/2012. **Diário Oficial do Estado do Paraná**. 28, set. 2012. Disponível em <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>, acessado em 26/04/2017.

PARANÁ. Lei nº 11.580/1996. **Diário Oficial do Estado do Paraná**. 14 nov., 1996. Disponível em <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>, acessado em 26/04/2017.

PEREIRA DO NASCIMENTO, Alfredo. **Projeto de Emenda Constitucional nº 25/2014**. Altera o art. 150 da Constituição Federal, para vedar a instituição de impostos e contribuições sociais sobre os medicamentos de uso humano. Disponível em <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4467311&disposition=inline>, acessado em 01/11/2017.

PERNAMBUCO. Lei nº 15.730/2016. **Diário Oficial do Estado**. 18 mar., 2016. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016.htm, acessado em 15/05/2017.

PIAUÍ. Lei nº 4.257/1989. **Diário Oficial do Estado**. 06 jan., 1989. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=150936>, acessado em 15/05/2017.

PONTES, Ana Paula Munhen; GOMES, Antônio Marcos Tosoli; OLIVEIRA, Denize Cristina de; CESSO, Rachel ;Garcia Dantas. **O princípio de universalidade do acesso aos serviços de saúde: o que pensam os usuários**. Esc Anna Nery Rev Enferm, v. 13, n. 3, p. 500-7, 2009.

RAMALHO, Celina Martins. Análise Comparativa dos Tributos Incidentes Sobre Medicamentos e Outros Bens Selecionados. In., ANTONIO, Britto; PERILLO, Eduardo; AMORIM, Maria Cristina Sanches (Org.). **Tributos e Medicamentos**. 1. ed. São Paulo: Interfarma, 2012. p. 129.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 2.657/1996. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, 27 dez., 1996. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=1776149327278364&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=1bgbemonr3_9, acessado em 25/04/2017.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 4.056/2002. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, 31 dez., 2002. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afLoop=1776773172677533&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98979&_adf.ctrl-state=1bgbemonr3_140, acessado em 25/04/2017.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 6.968/1996. **Diário Oficial do Estado**. 31 dez., 1996. Disponível em http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=4&assuntoEsp=4, acessado em 15/05/2017.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 37.699/1997. **Diário Oficial do Estado**. 27 ag., 1997. Disponível em http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_TodasNormas=8069&hTexto=&Hid_IDNorma=8069, acessado em 03/05/2017.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8820/1989. **Diário Oficial do Estado**. Porto Alegre, 28 jan., 1989. Disponível em <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>, acessado em 03/05/2017.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 14.743/2015. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**. 25 set., 2015. Disponível em <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/LEI%2014.743.pdf>, acessado em 03/05/2017.

ROBERTY, Alexy. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores 2012.

RONDÔNIA. Lei nº 688/1996. **Diário Oficial do Estado**. 30 dez., 1996. Disponível em <https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/L96-688---consolidada---L17-4006.pdf>, acessado em 15/05/2017.

RORAIMA. Lei nº 58/1993. **Diário Oficial do Estado**. 28 dez., 1993. Disponível em http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_est_aduais/roraima/leis/1993/lei_59_de_28-12-93.htm, acessado em 16/05/2017.

REGUFFE, José Antônio Machado. **Projeto de Emenda Constitucional nº 2/2015**. Acrescenta a alínea "d" ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal, tornando imunes à tributação os medicamentos destinados ao uso humano. Brasília, 05, fev., 2015. Disponível em <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3475348&disposition=inline>, acessado 01/11/2017.

SAMPAIO, Jose Adércio Leite. **Teoria da Constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

SANTA CATARINA. Decreto nº 2.870/2001. **Diário Oficial da Estado de Santa Catarina**. 28 jan., 2001. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm, acessado em 02/05/2017.

SANTA CATARINA. Lei nº 10.297/1996. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**. 26 dez., 1996. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm, acessado em 02/05/2017.

SANTOS, Manoel Messias. A compra de medicamentos pela Administração Pública para atender sentença judicial: variação e desorganização do planejamento. **Revista TCE Minas**. 2014. Disponível em <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2882.pdf>, acessado em 03/11/2017.

SÃO PAULO, Decreto 45.490/2000. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. São Paulo, 01 dez., 2000. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>, acessado em 25/04/2017.

SÃO PAULO. Lei nº 6374/1989. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. São Paulo, 02 mar., 1989. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 25/04/2017.

SCLIAR, Moacyr. História do conceito de saúde. **Physis**, v. 17, n. 1, p. 29-41, 2007. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-73312007000100003&lng=en&nrm=iso&tlng=pt, acessado em 12/11/2017.

SERGIPE. Lei nº 3.796/1996. **Diário Oficial do Estado**. 27 dez., 1996. Disponível em <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ICMS/Leis/1996/lei3796-96.pdf>, acessado em 16/05/2017.

SINDUSFARMA. **O que esperar do ambiente regulatório e do mercado público?**. 28, jun., 2016. Disponível em http://sindusfarma.org.br/arquivos/sindusarma_forum_expectativas2017_bruno.pdf, acessado em 06/11/2017.

TIBET, Simone. **Relatório da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania no Projeto de Emenda Complementar nº 2/2015**. Disponível em <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5206584&disposition=inline>, acessado em 01/11/2017.

TOCANTINS. Lei nº 1.287/2001. **Diário Oficial do Estado**. 28 dez., 2001. Disponível em <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>, acessado em 16/05/2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - BRASIL. **Aumentam os gastos públicos com judicialização da saúde**. 23, ago., 2017. <http://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/aumentam-os-gastos-publicos-com-judicializacao-da-saude.htm>, acessado em 03/11/2017.

UOL. **Imposto sobre consumo x imposto sobre renda**. Disponível em <http://direito.folha.uol.com.br/1/post/2013/06/imposto-sobre-consumo-x-imposto-sobre-renda.html>, acessado em 01/12/2013.