



Ministério da Saúde

FIOCRUZ
Fundação Oswaldo Cruz



Letícia D' Aiuto de Moraes Ferreira Michelli

A carga tributária do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços:
a aplicação do princípio da seletividade nos medicamentos.

Rio de Janeiro

2019

Letícia D’Aiuto de Moraes Ferreira Michelli

A carga tributária do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços: a aplicação do princípio da seletividade nos medicamentos

Dissertação elaborada no Curso de Mestrado Profissional Justiça e Saúde e apresentada ao Programa de Pós-graduação em Saúde Pública, da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Saúde Pública. Convênio firmado entre a Fiocruz-Ensp e a Escola da Magistratura do Rio de Janeiro – Emerj.

Orientador: Prof. Dr. Rondineli Mendes da Silva

Coorientadora: Profa. Dra. Maria Aglaé Tedesco Vilar do

Rio de Janeiro

2019

M623c Michelli, Letícia D' Aiuto de Moraes Ferreira.
A carga tributária do Imposto sobre a Circulação de
Mercadorias e Serviços: a aplicação do princípio da seletividade
nos medicamentos / Letícia D' Aiuto de Moraes Ferreira Michelli. -
- 2019.

156 f.

Orientador: Rondineli Mendes da Silva.

Coorientadora: Maria Aglaé Tedesco Vilardo.

Dissertação (mestrado) – Fundação Oswaldo Cruz, Escola
Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2019.

1. Impostos. 2. Preparações Farmacêuticas. 3. Acesso a
Medicamentos Essenciais e Tecnologias em Saúde. 4. Gastos em
Saúde. 5. Iniquidade Social. 6. Política de Saúde. 7. Preço de
Medicamento. 8. Legislação. I. Título.

CDD – 23.ed. – 615.1

Letícia D’Aiuto de Moraes Ferreira Michelli

A carga tributária do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços: a aplicação do princípio da seletividade nos medicamentos

Dissertação elaborada no Curso de Mestrado Profissional Justiça e Saúde e apresentada ao Programa de Pós-graduação em Saúde Pública, da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Saúde Pública. Convênio firmado entre a Fiocruz-Ensp e a Escola da Magistratura do Rio de Janeiro – Emerj.

Aprovada em: 21 de Março de 2019.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Rondineli Mendes da Silva
Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca

Profa. Dra. Maria Aglaé Tedesco Vilaro
Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Profa. Dra. Claudia Garcia Serpa Osorio de Castro
Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca

Prof. Dr. Paulo Henrique Almeida Rodrigues
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro
2019

AGRADECIMENTOS

A Deus, fonte do Amor Maior, que tudo provê.

Ao meu amado marido, Marcelo, por todo amor, incentivo e compreensão para que mais este sonho na minha vida fosse realizado. Obrigada por ser meu grande companheiro de jornada e me ajudar a ser sempre a melhor versão de mim.

Aos meus queridos pais, José e Marcia, pelo amor inexplicável e por todos os sacrifícios feitos para que eu pudesse atingir meus objetivos. A vocês, a minha eterna gratidão.

Ao meu irmão Bruno, por ser a surpresa mais linda que eu poderia ter nessa vida.

Aos meus orientadores, Rondinelli e Aglaé, pela dedicada ajuda e atenção em todos os momentos de elaboração desta pesquisa. Muito obrigada pela amizade e carinho.

Aos meus amigos-irmãos: Daniele, Hugo, Mariana, Natasha, Thalyta e Vivian, grandes presentes que Deus me deu.

Aos membros da banca examinadora, por terem aceitado o convite e contribuído para a melhora desta dissertação.

“Taxes are the price we pay for civilization.”

Oliver Wendell Holmes Jr.

*“Entre os fortes e fracos, entre ricos e pobres, entre senhor e servo, é a liberdade que
oprime e a lei que liberta.”*

Henri Lacordaire

RESUMO

Esta pesquisa pretende abordar a consequência da não aplicação do princípio da seletividade no âmbito do ICMS no acesso aos medicamentos pela população, abordando, especialmente, a consequência da alta tributação na “capacidade de pagamento” dos cidadãos. Os objetivos deste trabalho consistem na discussão da aplicação do princípio da seletividade no ICMS, passando pela abordagem dos aspectos mais importantes do panorama tributário nacional e das questões relativas à regulação de preços de medicamentos; bem como a realização de discussão sobre a importância do princípio da seletividade na CRFB e na própria concepção de justiça fiscal. Ademais, busca-se a realização da análise da carga tributária sobre os medicamentos psiquiátricos atípicos selecionados, comparando-se a tributação prevista na lista da CMED com a alíquota padrão do ICMS no Rio de Janeiro.

A pesquisa realizada é do tipo qualitativa, de caráter exploratório, calcada na revisão de literatura existente sobre o tema. Ademais, para a constatação da carga tributária aplicável utilizou-se a tabela de preços mensalmente publicada pela CMED. Adotou-se como referencial teórico a doutrina de Roque Carazza, com o objetivo de discutir a constitucionalidade da não aplicação do referido princípio também ao ICMS, a importância da carga tributária na composição do preço do medicamento e a consequência do preço final deste no seu acesso. Buscou-se ainda explicitar os contrapontos doutrinários, trazendo, neste trabalho, os debates importantes sobre as causas de existir o próprio sistema tributário e seu fundamento no princípio da seletividade, através de busca em bancos de dados públicos, análise da legislação aplicável e decisões judiciais relevantes sobre o tema.

Abordando-se a relevância da saúde mental para o bem estar da população mundial e o histórico da revolução psiquiátrica no mundo e no Brasil, não há dúvidas de que a substituição do modelo hospitalocêntrico pelas redes de apoio depende do correto tratamento dos indivíduos, o que inclui o acesso aos medicamentos, especialmente no caso da esquizofrenia.

Assim, analisou-se as peculiaridades dos antipsicóticos atípicos de segunda geração selecionados, bem como a carga tributária a estes aplicável. Neste contexto, a existência de benefícios fiscais envolvendo os tributos federais aplicáveis sobre os medicamentos antipsicóticos analisados aparece de forma importante no sistema tributário nacional. Em contraponto, a não aplicação do princípio da seletividade no ICMS no Estado do Rio de

Janeiro com relação a estes, no que tange a realização de compras privadas e a insuficiência da regulação do preço máximo dos medicamentos pela CMED acaba por ensejar graves consequências, especialmente o abandono do tratamento e a realização de gastos catastróficos pelas famílias.

Palavras-chave: ICMS. Seletividade. Medicamentos. Acesso. Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

This research intends to address the consequence of the non-application of the principle of selectivity in the scope of ICMS related to the access to medicines by the population, especially addressing the consequence of the high taxation on the "capacity to pay" of the citizens. This work intends to discuss the application of the principle of selectivity in ICMS, going through the most important aspects of the national tax landscape and issues related to the regulation of drug prices; as well as the discussion about the importance of the principle of selectivity in the Federal Constitution and the very concept of fiscal justice. In addition, the analysis of the tax burden on selected atypical psychiatric drugs is sought, comparing the taxation foreseen in the list of CMED with the standard rate of ICMS in Rio de Janeiro.

The research carried out is of the qualitative type, of an exploratory nature, based on the review of existing literature on the subject. In addition, to verify the applicable tax burden, the monthly price list published by CMED was used. The doctrine of Roque Carazza was adopted as a theoretical reference, with the purpose of discussing the constitutionality of the non-application of this principle also to ICMS, the importance of the tax burden in the composition of the price of the drugs and the its consequences of the final price, and, therefore, in the affordability of medication. It also sought to make explicit the doctrinal counterpoints, bringing in this work the important debates about the causes of the tax system itself and its basis in the principle of selectivity, through search in public databases, analysis of the applicable legislation and judicial decisions relevant information on the subject.

The relevance of mental health for the world history and the history of psychiatric, and its evolution in the world and in Brazil, changed the treatment, once based on hospitalization, to the final objective of integrating these individuals in the society. In this context, the access to medicines, especially in the case of schizophrenia, is even more essential. Thus, we analyzed the peculiarities of the selected "second generation" atypical antipsychotics, as well as the tax burden applied to them, verifying that the federal taxes applied to antipsychotic drugs studied complied with its essentiality. In contrast, the high rates of ICMS in the State of Rio de Janeiro applied to this medicines caused the increase the cost of medicines and the failure of CMED when it comes to regulate the prices ends up causing serious consequences, especially the abandonment of the program and the realization of catastrophic out-of-pocket spends by Brazilian families.

Keywords: Tax. ICMS. Tax burden. Affordability. Medicine.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Tributação da cadeia produtiva do setor farmacêutico (indústria, distribuição, varejo).	20
Quadro 2 – Organização da estratégia de busca.	33
Quadro 3 – Lista de medicamentos para aplicação do PIS/COFINS.	47
Quadro 5 – Exemplo de cálculo do tributo “por dentro” e “por fora”.	57
Quadro 6 – Convênio de isenções de ICMS para medicamentos emitidos pelo CONFAZ.	62
Quadro 7 - Alíquotas de ICMS nas unidades federativas.	63
Quadro 8 - Fatores de Conversão do Preço Fábrica para Preço Máximo ao Consumidor.	69
Quadro 9 - Lista de Preços de Fábrica e Preço Máximo ao Consumidor dos antipsicóticos atípicos selecionados , lista de preços CMED, dezembro 2018.	119
Quadro 10 - Diferença de valores entre o PMC 0% e PMC 20% dos medicamentos antipsicóticos atípicos selecionados.	121
Quadro 11 - Exemplo de estrutura de preços, em valores correntes de maio de 1999.	122
Quadro 12 - Nível de renda de países, gasto privado em saúde e gasto direto com medicamentos.	128

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ANVISA	Agência de Vigilância Sanitária
CAPS	Centro de Atenção Psicossocial
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CMED	Câmara de Regulação de Medicamentos
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
LCCT	Lista de Concessão de Crédito Tributário
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OMS	Organização Mundial da Saúde
P & D	Pesquisa e desenvolvimento
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PF	Preço de Fábrica
PIS	Programa de Integração Social
PMC	Preço Máximo ao Consumidor
PNM	Política Nacional de Medicamentos
RENAME	Relação Nacional de Medicamentos Essenciais
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União

TIPI

Tabela de Incidência do IPI

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	13
2.	JUSTIFICATIVA	17
3.	OBJETIVOS	18
3.1	OBJETIVO GERAL	18
3.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	18
3	REVISÃO DA LITERATURA	19
3. 1	PANORAMA DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE OS MEDICAMENTOS	19
3. 2	O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.....	22
3. 3	O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	23
3. 4	A REGULAÇÃO DE PREÇOS DE MEDICAMENTOS NO BRASIL.....	26
3. 5	CARGA TRIBUTÁRIA E ACESSO À SAÚDE.....	28
4	PERCURSO METODOLÓGICO	30
4. 1	CENÁRIO DE ESTUDO	30
4. 2	TIPO DE ESTUDO	30
4. 3	FONTES DE DADOS	31
4. 4	CONTEXTO E SELEÇÃO	33
4. 5	CONSIDERAÇÕES ÉTICAS	36
5	O PANORAMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DA REGULAÇÃO DE PREÇOS DE MEDICAMENTOS NO BRASIL	38
5. 1	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	38
5. 1. 1	O imposto sobre produtos industrializados (IPI)	40
5. 1. 2	O Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar no. 70/1991 (PIS/COFINS)	43
5. 1. 3	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)	48
5. 1. 3. 1	Histórico	49
5. 1. 3. 2	A circulação de mercadorias.....	51
5. 1. 3. 3	A não-cumulatividade	52
5. 3. 1. 4	Alíquotas.....	53
5. 3. 1. 5	Base de cálculo	55

5. 3. 1. 6 Isenções e benefícios fiscais	58
5. 3. 1. 7 O ICMS e a indústria farmacêutica	61
5. 2 A PRECIFICAÇÃO DE MEDICAMENTOS NO BRASIL.....	64
5. 2. 1 O objetivo da regulação dos preços	64
5. 2. 2 O histórico da regulação no Brasil.....	65
5. 2. 3 Formas de regulação de preço de medicamentos	67
5. 2. 4 Desafios e limites da regulação de preços de medicamentos no contexto brasileiro	

70

6 A SELETIVIDADE COMO VETOR DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA.	72
6. 1 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO MECANISMO DE COOPERAÇÃO E REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS	72
6. 2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SOBRE A RENDA.....	73
6.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	75
6. 3. 1 Histórico	77
6. 3. 2 As ideias causalistas	79
6. 3. 3 A capacidade contributiva sob o viés da justiça fiscal	81
6. 3. 4 A capacidade contributiva no Direito Brasileiro e sua aplicação às espécies tributárias	85
6. 3. 4. 1 A abrangência da capacidade contributiva	85
6. 3. 5 Os critérios-limites impostos pela capacidade contributiva	88
6. 3. 5. 1 A vedação ao confisco.....	89
6. 3. 5. 2 A progressividade	90
6. 3. 5. 3 O mínimo existencial.....	91
6. 3. 6 A capacidade contributiva e os impostos indiretos	92
6. 4 A SELETIVIDADE.....	95
6. 4. 1 A essencialidade	97
6. 4. 2 A (não) tributação dos bens essenciais	99
6. 4. 3 A seletividade no ICMS	101
6. 4. 3. 1 A obrigatoriedade da seletividade no ICMS.....	103
7 OS MEDICAMENTOS ANTIPSICÓTICOS, O ACESSO À SAÚDE E A CARGA TRIBUTÁRIA	108
7. 1 A SAÚDE MENTAL E A REVOLUÇÃO PSIQUIÁTRICA.....	108
7. 1. 1 Os medicamentos psiquiátricos no Brasil	111

7. 1. 2 A esquizofrenia	113
7. 2 OS ANTIPSICÓTICOS.....	115
7. 3 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DOS ANTIPSICÓTICOS ATÍPICOS SELECIONADOS	118
7. 4 O ACESSO AOS MEDICAMENTOS.....	123
7. 5 A RELEVÂNCIA DO GASTO COM MEDICAMENTOS NAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS	128
7. 6 A CARGA TRIBUTÁRIA E O PREÇO DOS MEDICAMENTOS.....	130
7. 6. 1 A redução da carga tributária nos medicamentos.....	133
CONCLUSÃO	140
REFERÊNCIAS	144
Anexo 1: Resultado da busca	156

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário possui impacto diário sobre a vida dos cidadãos brasileiros, mas devido ao inúmero feixe de regras e especificidades, acaba incompreendido pela maioria da população. Essa situação demonstra-se evidentemente prejudicial, visto que aquilo que é desconhecido permanece imune às críticas e construções, constituindo-se como um saber distante.

Ainda que o panorama em questão seja aplicável à tributação de todos os segmentos no Brasil, sua incidência na cadeia produtiva do setor farmacêutico (indústria, distribuição, varejo) mostra-se especialmente relevante não só por existirem regras ainda mais específicas para esses tipos de produtos e serviços, mas, sobretudo, por envolver o tema da saúde. Ainda assim, mesmo aqueles que lidam em seu dia a dia com o direito tributário acabam por ignorar as questões envolvendo essa área e de que forma os medicamentos podem ser afetados no que tange à sua tributação.

A presente dissertação busca trazer o debate e expor, para aqueles que se interessam pela área farmacêutica e de saúde, como o direito tributário possui um papel direto na formação dos preços dos medicamentos e como a tributação pode afetar o acesso das pessoas aos medicamentos.

O objetivo maior é promover o conhecimento sobre essa questão, pontuando as críticas e iniciando a construção de um debate importante sobre um tema que acaba constituindo verdadeiro “monopólio do saber”, mas que possui tanta relevância no dia a dia de todos nós. Vale ressaltar que a carga tributária no Brasil se revela uma das maiores do mundo (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012), permanecendo, na década de 2000-2010, em 29% do Produto Interno Bruto (VARSAÑO *et al.*, 1998) e chegando a relevantes 47,4% nos produtos de consumo (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012). Tal realidade acaba por impactar todos os setores da economia, o que inclui a área de medicamentos.

Nessa área, verifica-se que há grande impacto do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação¹ (ICMS) no preço final levado ao consumidor (MAGALHÃES *et al.*, 2009), tendo em vista as altas alíquotas desse tributo e a sua

¹ Popularmente, o ICMS é mais conhecido por “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços”.

incidência de maneira geral nos medicamentos.

O princípio da seletividade, que está previsto no art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, determina a variação da alíquota do imposto que pode ser aplicável no caso do ICMS de acordo com a essencialidade do produto.

A discussão acerca do conceito de essencialidade envolve importantes debates doutrinários, inclusive na seara do direito de tributário, eis que sua aplicação busca efetivar diretamente a ideia de capacidade contributiva e, em última instância, de dignidade da pessoa humana (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012).

Abordar a aplicação da seletividade dentro de um tributo implica discutir exatamente a aplicação da justiça tributária naquele caso (LULA, 2008) e a consequência direta no preço final de determinado produto.

A situação ganha maior relevância quando abordado o campo dos medicamentos. Isso porque a composição de preços dos medicamentos no Brasil sofre regulação direta, nos termos do determinado pela Lei n. 10.742/2003, além da expedição de inúmeras Resoluções, especialmente da Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED), para suas normatização e parametrização ante seu evidente impacto na qualidade de vida da população brasileira.

A regulação culmina, assim, com a elaboração de uma Lista de Preços, formulada pela própria CMED, em que são determinados os valores do “Preço Fábrica” (PF) e do “Preço Máximo ao Consumidor” (PMC). Esse último conceito envolve a inclusão dos tributos e da margem de comercialização (DOS SANTOS *et al.*, no prelo) de maneira que a discussão sobre o valor de ICMS a ser considerado nos medicamentos impactaria diretamente o PMC final.

O campo da saúde mental merece especial atenção, tendo em vista a Reforma Psiquiátrica originada em 1978 e o importante processo de desospitalização que, no Brasil, culminou com a Lei n. 10.216/01. Esse processo passa, invariavelmente, pelo acesso aos medicamentos, já que, no caso de diversas enfermidades, são eles que garantem a independência do indivíduo e sua integração na sociedade.

Dentro desse contexto, os medicamentos antipsicóticos, especialmente os de segunda geração, possuem importância para o tratamento de doenças mentais graves, dentre as quais se destaca a esquizofrenia.

Assim, analisar a tributação sobre esses medicamentos busca não só verificar os valores custeados pelos consumidores, mas também vislumbrar se vigente nesse caso a justiça fiscal, ou seja, a imposição de carga tributária compatível com a essencialidade de

tais produtos.

Ressalte-se que, no Brasil, 71% dos medicamentos são adquiridos diretamente pela população (LIEBHARDT, 2012, p. 117) e que aproximadamente dois terços do gasto com saúde das famílias com renda até dois salários mínimos é realizado com tais insumos (MAGALHÃES *et al.*, 2009). Mostra-se evidente, assim, que a alta carga tributária onera e sobrecarrega os consumidores, especialmente aqueles de baixa renda.

Dessa forma, abordaremos os possíveis impactos da atual política tributária no acesso aos medicamentos, através da discussão da repercussão da carga tributária no preço final dos produtos. Em que pese as peculiaridades do sistema tributário brasileiro, especialmente no que envolve as regras de incidência do ICMS, a tributação de medicamentos é mundialmente estudada, norteadas pelos ideais da justiça fiscal e da maximização do direito à saúde.

Busca-se, assim, contribuir para a construção de um sistema tributário mais justo e equânime no Brasil, que seja verdadeiro mecanismo efetivador de direitos e viabilizador da dignidade, fazendo cumprir os objetivos da República Federativa do Brasil.

Esta dissertação encontra-se estruturada em oito capítulos, além desta introdução. O capítulo 1 aborda a justificativa para realização deste trabalho, reforçando a importância do tema e motivações para sua realização. O capítulo disposto em sequência é dedicado aos objetivos do estudo. Uma síntese da regulação de preços dos medicamentos no cenário brasileiro, além do panorama dos tributos, do princípio da seletividade é objeto do capítulo 3, na revisão de literatura. O capítulo seguinte traz destaque para o percurso metodológico que foi utilizado no estudo, que está centrado em revisão bibliográfica narrativa. Os resultados foram apresentados em três capítulos. O capítulo 5 traz o cenário tributário brasileiro aplicado aos medicamentos, com especial atenção ao ICMS, foco desse estudo.

O capítulo 6 expõe o debate sobre a aplicação do princípio da seletividade, previsto na Constituição Federal de 1988, a qual deveria considerar atributos de essencialidade dos bens consumidos, em especial, os medicamentos. O seguinte centra-se em discorrer sobre o estudo de caso que foi selecionado, neste caso medicamentos antipsicóticos; neste momento, discute-se alguns atributos no acesso a medicamentos, e o possível impacto na redução tributária.

Concluiu-se, retomando pontos centrais da desigualdade no acesso a medicamentos, gerada pela cascata tributária, comprovada pela aplicação do ICMS e potenciais aplicações benéficas, caso a seletividade fosse aplicada aos medicamentos para a população, que tem por meio do desembolso direto a principal via de acesso a medicamentos no Brasil.

2. JUSTIFICATIVA

A pesquisa analisa as normas que regulamentam a precificação dos medicamentos no geral, em especial os medicamentos antipsicóticos atípicos para constatar se incide o princípio da seletividade na aplicação da alíquota do ICMS sobre esses insumos e quais as consequências de tal incidência no preço final desses medicamentos. Aborda-se, em seguida, as possíveis consequências da alta tributação na capacidade de pagamento de tais medicamentos pela população.

A discussão busca contribuir para a efetivação de políticas públicas de acesso aos medicamentos, qual seja, dos elementos constituintes que vão além da sua precificação fruto das normativas da CMED, uma vez que a carga tributária envolve outras esferas de gestão. A acessibilidade financeira das pessoas e dos governos é condição de efetivação do direito constitucional à saúde, de forma que também a tributação deve observar tal aspecto.

Minha trajetória, ao discutir esse tema, advém de formação prévia ao cargo de juíza e de minhas atividades como atuante na equipe de consultivo tributário em outro setor econômico, de petróleo, que também possui especificidades em sua regulação. Na minha atual função, tenho me deparado com questões atreladas aos medicamentos, aos seus elevados preços, que aguçam meu interesse pela matéria, associada à reflexão pela experiência prévia. Assim, a construção do projeto visita pontos ligados à carga tributária relacionada ao ICMS e à utilização da seletividade prevista na constituição brasileira, pouco aplicada nessas circunstâncias e que poderia melhorar o acesso a medicamentos, pela redução de preços desses produtos.

Nesse sentido, percebe-se lacuna de conhecimento em torno do tema acima apontado, tanto na área jurídica como na saúde, pela complexidade e características do tema. A ideia é trazer um tema de complexidade jurídica, como o tributário, de forma compreensível tanto aos profissionais da saúde como do direito, em diálogo que produza conhecimento para alcançar preços de medicamentos mais justos.

3. OBJETIVOS

3.1 OBJETIVO GERAL

Discutir a aplicação do princípio da seletividade no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e seus possíveis impactos na carga tributária dos medicamentos selecionados.

3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Abordar os aspectos mais relevantes do panorama tributário da regulação de preços de medicamentos no Brasil, especialmente quanto à composição do preço máximo ao consumidor e aos convênios de desoneração tributária de ICMS no campo farmacêutico;
- b) Analisar a previsão constitucional acerca do princípio da seletividade tributária e da essencialidade como vetor do direito tributário na Constituição Federal, aplicado ao contexto dos medicamentos;
- c) Verificar a carga do ICMS incidente sobre os medicamentos psiquiátricos selecionados e constantes da Lista de Preços da CMED, comparando-a com a alíquota padrão de ICMS do Rio de Janeiro, de maneira a constatar se há tratamento tributário diferenciado de tais produtos;
- d) Problematizar os possíveis impactos gerados na sociedade brasileira, caso não efetivado o princípio mencionado, especialmente quanto às consequências no preço final dos medicamentos e no acesso pela população.

3 REVISÃO DA LITERATURA

3.1 PANORAMA DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE OS MEDICAMENTOS

O direito tributário brasileiro é notoriamente conhecido por sua complexidade e pela existência de inúmeros tributos e regramentos. Majoritariamente, a doutrina entende pela existência de cinco classes de tributos, quais sejam: impostos, contribuições especiais, empréstimos compulsórios, taxas e contribuições de melhoria.

Enquanto os impostos não possuem qualquer vinculação de receita, ou seja, os valores arrecadados não precisam ser utilizados em atividade específica estatal, as taxas são cobradas quando da disponibilização de serviço público específico e divisível, ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado. Os empréstimos compulsórios consistem na tomada de valores pelo poder público para, nos termos do art. 15 CTN custear situação de guerra externa, calamidade pública ou situação que exija absorção temporária de poder aquisitivo, sendo posteriormente devolvidos aos contribuintes. Por sua vez, as contribuições de melhoria são devidas quando realizada obra pública que enseje valorização do imóvel do contribuinte e, as contribuições especiais são tributos cujo produto é necessariamente destinado para financiamento da seguridade social.

Dentre estes, os impostos são a mais importante categoria, já que são os responsáveis pelo maior impacto tributário nos diversos setores da sociedade.

No caso da cadeia farmacêutica em geral, os tributos de maior relevância para a atividade são o ICMS, o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). (ANVISA, 2008)

Assim, considerando todos os tributos incidentes (**Erro! Fonte de referência não encontrada.**), considera-se que a tributação total em medicamentos gira em torno de 33,14% de seu preço final de venda (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012), o que revela desde já a relevância de estudo do tema.

Quadro 1 - Tributação da cadeia produtiva do setor farmacêutico (indústria, distribuição, varejo).

Tributo	Alíquota	Competência
IPI	Segue TIPI Federal	Federal
CMS	0 a 20%	Estadual
PIS	1,65%	Federal
Cofins	7,6%	Federal
ISS	2 a 5%	Municipal
Imposto sobre Importação	0 a 20%	Federal
FGTS	8%	Federal
IOF	6%	Federal
IRPJ	15%	Federal
CSLL	8%	Federal
Contribuição Previdenciária (INSS)	28,8%	Federal

Fonte: Elaborado a partir de (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012).

Há regime diferenciado para a incidência de PIS/PASEP e COFINS, com a classificação dos medicamentos nas denominadas listas positiva (com regime monofásico e direito a crédito tributário – atualmente alíquota efetiva 0%), negativa (com regime monofásico e sem direito a crédito tributário) e neutra (regime plurifásico), nos termos da Lei n. 10.147/00 e do Comunicado n. 5º, de 31 de março de 2016, da CMED.

Essa classificação em listas, realizada de acordo com a classe do medicamento e sua relevância, ensejará uma maior ou menor tributação de PIS/COFINS. A lista positiva enseja, na prática, a isenção de IPI sobre aquele medicamento (art. 2º, Lei n. 10.147/00). No caso da lista negativa, o tributo somente será pago uma vez ao longo da cadeia, pelo fabricante – regime monofásico e o valor pago poderá ser utilizado como crédito ao final da cadeia produtiva. Finalmente, a lista neutra enseja o regime de tributação comum, com a incidência de PIS/COFINS em cada etapa da cadeia.

Da mesma forma, no caso do IPI, há a estipulação de alíquota 0% de tributação para a grande maioria dos medicamentos, conforme se constata da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados prevista no Decreto n. 8.950 de 29 de dezembro de 2016.

Assim, considerando as regras especiais acima expostas, é evidente que a tributação sobre os medicamentos já evoluiu em esfera federal, visto que os medicamentos são tratados de maneira diferenciada no caso dos tributos de competência da União, de forma a beneficiar tais bens de consumo, essenciais para a vida humana.

Não obstante, o mesmo cenário não se aplica à incidência de ICMS. Embora esse imposto seja o maior responsável pela alta carga tributária incidente sobre os medicamentos (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012), tendo em vista suas altíssimas alíquotas em comparação aos demais tributos, poucas são as políticas fiscais expressivas no sentido de desonerar os medicamentos, por razões que devem ser compreendidas.

3. 2 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

A doutrina tributária divide os tributos em diretos e indiretos. Os tributos indiretos são “aplicados aos preços de bens e serviços recolhidos pelas empresas que os fornecem, diferentemente dos tributos diretos, aplicados aos rendimentos de pessoas físicas e jurídicas” (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012). No mesmo sentido, nas palavras de Henry Tilbery:

Na tributação “*ad personam*”, o critério retromencionado procura abranger, diretamente, a capacidade contributiva global do indivíduo, ao passo que, na tributação “*ad rem*”, o que se visa são isoladas parcelas de gastos de consumo, como manifestação externas da capacidade econômica (TILBERY, 1974, p. 316).

O ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação (MELO, 2009). Assim, a cada passo da etapa produtiva - fabricação, distribuição, venda - incidirá o imposto em questão.

Ressalte-se que o objetivo final deve ser a realização de venda ou negociação onerosa entre as partes, de maneira que a circulação para doação, por exemplo, não está inclusa. Não obstante, como visto, haverá a incidência do imposto em cada uma das etapas da cadeia produtiva.

Assim, temos que o ICMS é verdadeiro imposto indireto, eis que incidente especialmente na venda de mercadorias, com o recolhimento realizado pelas sociedades empresárias e cujo repasse e ônus é diretamente suportado pelo consumidor, visto que embutido no preço final do produto.

Não obstante, o alto número de tributos indiretos bem como as relevantes alíquotas aplicadas acabam por ensejar verdadeira violação à capacidade contributiva. Isso porque, sendo o montante de tributo igual independentemente de quem o compra, evidente que o repasse ensejará maior ônus “para as pessoas de recursos modestos do que para quem se encontra em alto nível de bem estar” (TILBERY, 1974, p. 317).

Assim, a doutrina brasileira (CARRAZZA, 2012; DANILEVICZ, 2011; TILBERY, 1974) critica o chamado “efeito regressivo” da tributação, ou seja, que os valores pagos a título de tributo acabem por ser proporcionalmente maiores exatamente para população com menor renda, o que é causado pelos tributos indiretos, dentre os quais o ICMS.

Discutir a regressividade implica, ainda, analisar a aplicação justa e constitucional da lei tributária, ou seja, se tal aplicação se coaduna com a concepção de justiça fiscal e quais critérios delimitam uma tributação capaz de promover os objetivos descritos no art. 1º da

CRFB, observando ainda o papel da capacidade contributiva para a construção deste sistema.

O ICMS possui competência arrecadatória estadual e sua alíquota é variável entre os estados. Os estados, por meio de leis ordinárias, definem seus regulamentos próprios relativos a esse imposto, que envolvem regras internas, como, por exemplo, os mecanismos de transferências aos municípios, percentuais com destinação interna a setores econômicos e/ou sociais, dentre outros.

Dentro do quadro normativo, a Resolução nº 22 de 19 de junho de 1989, do Senado Federal, estipulou alíquotas de ICMS aplicáveis para operações interestaduais, como valores de 12%. Nos casos de operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, as alíquotas serão de 7% quando destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Como já citado anteriormente, o ICMS é o tributo com maior peso no preço dos medicamentos. No entanto, existem convênios celebrados pelos estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com o objetivo de concessão de isenção tributária a produtos específicos, como a para tratamento do HIV/Aids, oncológicos, dentre outros.

Na seção subsequente, serão brevemente abordados elementos atrelados ao princípio constitucional da seletividade.

3. 3 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O panorama tributário nacional prevê a existência de múltiplos tributos indiretos, dentre os quais o ICMS, responsável pela maior parte da carga tributária, especialmente no âmbito dos medicamentos.

Antes da promulgação da Constituição de 1988, o ainda denominado “ICM” era um “tributo uniforme”, ou seja, previa as mesmas alíquotas para todas as mercadorias. Tal situação agravava o efeito regressivo do tributo, acima explicitado, já que, proporcionalmente, comprometia de forma mais significativa as classes menos favorecidas.

O Constituinte de 1988, verificando que a existência de mesmas alíquotas para todas as mercadorias evidentemente desrespeitava o princípio da igualdade e, no viés tributário, a ideia de capacidade contributiva, passou a prever em seu art. 155, § 2º, III, a seletividade como vetor também para o ICMS, dispondo que esse imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”.

Assim, instaurou-se grande debate na doutrina pátria acerca da melhor interpretação do dispositivo em questão, dividindo-se entre aqueles que compreendem tratar-se de faculdade do legislador (MACHADO, 2008) a determinação de menor oneração tributária sobre determinadas mercadorias e aqueles, como Roque Carrazza, que entendem que a utilização da seletividade no ICMS é verdadeira determinação constitucional, ou seja, verdadeira norma cogente (CARRAZZA, 2012). Este último autor será o marco teórico do presente trabalho, base sobre a qual exploraremos a questão.

O ponto central do trabalho envolve a discussão da concepção de justiça tributária e da interconexão entre o direito tributário e a dignidade da pessoa humana, ou seja, entre este e os direitos humanos.

Assim, dentre aqueles que defendem que a implantação da seletividade do ICMS seria opcional, há o entendimento exposto por Kiyoshi Harada:

A lapidar clareza do texto constitucional – poderá ser seletivo – não deixa margem de dúvida quanto à faculdade de o legislador ordinário estabelecer alíquotas seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Diferente da hipótese da seletividade do IPI, pois o inciso I do § 3º do art. 153 da CF prescreve que o imposto previsto no inciso IV (IPI) será seletivo, em função da essencialidade do produto. Aqui, sim, não há opção do legislador infraconstitucional, devendo implementar as alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos. (HARADA, 2017, p. 46)

Para essa parte da doutrina, o preceito em questão somente “produz efeito pro seu aspecto negativo, à medida que confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder tributante não pratique atos que o contravenha” (HARADA, 2017).

No mesmo sentido, preleciona Hugo de Brito Machado:

Como se vê, o preceito constitucional estabelece para o ICMS a seletividade facultativa. Mas indica o critério a ser adotado no caso de o legislador exercitar a opção que lhe foi permitida. Já escrevemos sobre o assunto. Afirmamos que a seletividade é facultativa para o ICMS, mas o critério desta, uma vez adotada, só pode ser o da essencialidade das mercadorias ou dos serviços sobre os quais este imposto incide (MACHADO, 2008, p. 50).

Não obstante, o presente trabalho se alinhará com a doutrina dissonante, sustentada por Roque Carrazza, eis que o princípio da seletividade é verdadeiro vetor de aplicação da dignidade da pessoa humana no direito tributário.

É certo que, como bem exposto por Rosane Beatriz Danilevicz:

O Sistema Constitucional Tributário é formado por um conjunto de normas jurídicas – princípios e regras – que atuam de forma coordenada e lógica para que o Estado desenvolva meios para a obtenção dos recursos necessários ao cumprimento de suas finalidades e atendimento das necessidades da coletividade,

os quais se consubstanciam na tributação (DANILEVICZ, 2011, p. 136).

Ainda assim, o próprio constituinte elencou as chamadas “limitações ao poder de tributar”, dispostas no art. 150 da CRFB. Assim, o princípio da igualdade, ou seja, “a determinação de um tratamento idêntico pela lei, tratando desigualmente os casos desiguais segundo critérios abrigados pelo sistema jurídico” (DANILEVICZ, 2011), foi elencado no inciso II do art. 150 como limite ao Estado quando da fixação das diretrizes de tributação.

No mesmo sentido e derivando da limitação acima apontada, a ideia de capacidade contributiva, ou seja, a “capacidade econômica do indivíduo em contribuir para a manutenção do Estado” (DANILEVICZ, 2011, p. 143), aparece, dentro do direito tributário como verdadeiro garantidor da aplicação da igualdade, observando as desigualdades de renda existentes entre os diferentes indivíduos.

Entretanto, como bem observado, nos impostos indiretos, a capacidade contributiva fica mitigada, visto que, nos termos acima expostos, o repasse da carga tributária é integralmente feito ao consumidor, independentemente de sua renda.

Nesse diapasão, o princípio da seletividade é essencial para “minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço” (DANILEVICZ, 2011, p. 145).

Assim é que o princípio da seletividade está diretamente ligado ao conceito de essencialidade, determinando que o ônus econômico de determinado tributo recaia “sobre mercadorias e serviços na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tornando-se como parâmetro o consumo popular” (CARRAZZA, 2012, p. 508).

Vislumbra-se que quanto mais essencial determinado produto é para a vida digna, menor deve ser a tributação de ICMS sobre seu preço final, possibilitando que itens básicos possuam menor custo de aquisição e maior acessibilidade, a fim de que seja aplicado o princípio da Justiça, reconhecendo-o como direito humano.

Tal pressuposto é verdadeiro garantidor da dignidade da pessoa humana, tendo em vista que:

A observância da essencialidade serve para preservação do mínimo existencial e, por conseguinte, atenção ao princípio da dignidade humana, na medida em que estabelece que quanto mais essencial for o produto, mercadoria ou serviço para a coletividade, menor deverá ser sua alíquota, bem como quanto menos essencial, maior deverá ser a alíquota aplicável (DANILEVICZ, 2011, p. 148).

Ressalte-se aqui que a regulação das alíquotas é o principal mecanismo de efetivação

da seletividade, mas não o único. O legislador também pode efetivá-la através de variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, concessão de isenção sobre determinados produtos, ou seja, utilização de mecanismos que ensejem a desoneração dos tributos incidentes sobre determinada mercadoria.

Portanto, buscarei comprovar que a seletividade não pode ser encarada como “mera faculdade do legislador” e que sua aplicação é vetor de efetivação da dignidade da pessoa humana, traduzindo verdadeira determinação do constituinte.

Assim explicita Roque Carrazza:

Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória (CARRAZZA, 2012, p. 507).

E conclui o autor afirmando que “a seletividade, no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços” (CARRAZZA, 2012, p. 507). Complementarmente, Carrazza ainda ensina que:

Infelizmente, até o presente momento, não tem havido uma graduação efetiva das alíquotas do ICMS, até porque se tem aceito que a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços é facultativa.

(...)

Pelo contrário, o princípio da seletividade permite a adequação do ICMS aos critérios da justiça fiscal, já que, como vimos, não leva em conta os interesses dos comerciantes ou prestadores (contribuintes de direito), mas dos consumidores finais (contribuintes de fato) (CARRAZZA, 2012, p. 513).

A ideia de justiça fiscal e a efetivação da dignidade da pessoa humana no prisma do direito tributário perpassam pela aplicação cogente do princípio da seletividade no ICMS, ampliando o acesso aos bens de primeira necessidade.

3. 4 A REGULAÇÃO DE PREÇOS DE MEDICAMENTOS NO BRASIL

A regulação de preços dos medicamentos no Brasil possui evidente importância para o estudo do presente tema. Assim, mostra-se necessário verificar o histórico acerca da regulação de preços de medicamentos no Brasil para entender como são fixados e como a carga tributária compõe o valor final dos produtos.

A regulação do mercado de medicamentos é bastante antiga, por meio da intervenção estatal na formação dos preços dos medicamentos. Ela ocorreu, originalmente, com a vinda

da família real ao Brasil em 1808 (MIZIARA, 2013). Ao longo da história, a intensidade regulatória tem sido variável, com períodos de regulação maior e menor.

Atualmente, a Lei 10.742/03 determinou a criação da CMED, órgão interministerial, tendo na Anvisa o exercício de função de Secretaria-Executiva da Câmara. Essa entidade tem como atribuição ampla a regulação do mercado de medicamentos, que inclui o estabelecimento de critérios para a fixação de preços, tanto para os ajustes anuais quanto para a precificação de produtos novos (de entrada no mercado brasileiro).

No âmbito do Brasil, dentre as estratégias existentes, fez-se a opção de controle de preços através do estabelecimento de tetos, quais sejam: preço de fábrica, preço máximo ao consumidor e preço máximo de venda ao governo (DOS SANTOS *et al.*, no prelo).

O preço de fábrica foi definido pela própria CMED em seu Comunicado n. 5 de 31 de março de 2016 como o “teto de preço pelo qual um laboratório ou distribuidor de medicamentos pode comercializar no mercado brasileiro um medicamento que produz.” (BRASIL, 2016). Por sua vez, o preço máximo ao consumidor foi conceituado como o “teto de preço pelo qual um medicamento pode ser vendido para o consumidor em uma farmácia ou drogaria” (BRASIL, 2016).

Assim, o PMC considerará o PF e será

[...] ajustado mediante a incidência de tributos e margem de comercialização. Assim, do ponto de vista tributário, a formação do PMC é dependente dos valores de ICMS de cada estado e da classificação do medicamento nas listas de incidência de impostos PIS/Pasep e COFINS (DOS SANTOS *et al.*, no prelo, p. 27).

Consolidados os valores dos tetos através da aplicação das fórmulas cabíveis, a CMED libera periodicamente a lista de preços de medicamentos no sítio eletrônico da ANVISA, de maneira a divulgar os limites de cobrança dos valores aos consumidores e à indústria farmacêutica.

Embora os tetos de preços sejam criticados pela doutrina (MIZIARA, 2013) por sua pouca efetividade na correta adequação dos preços, eis que normalmente são fixados em patamares elevados, é certo que a lista em questão serve de base para verificação da aplicação do princípio da seletividade no caso do presente trabalho.

Ainda no aspecto atinente à regulação e desoneração tributária, verifica-se que a Resolução CMED nº 2, de 12 de Março de 2012 determina, em seu artigo 6º, o repasse obrigatório de eventuais diferenças às unidades varejistas de alíquotas de ICMS entre o estado de origem e o de destino, demonstrando que o órgão em questão possui o condão de prever mecanismos compulsórios de repasse de benefícios tributários aos consumidores

(PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012).

Ainda que a doutrina aponte a existência de falhas na regulação de preços no âmbito da CMED, é certo que também são vislumbrados mecanismos para imposição de repasse, no PMC, de desonerações tributárias, inclusive aquelas oriundas de aplicação direta do princípio da seletividade.

3. 5 CARGA TRIBUTÁRIA E ACESSO À SAÚDE

A relevância dos tributos no preço dos medicamentos e a otimização da carga tributária no ramo da saúde tem sido objeto de pesquisa e reflexão em diversos trabalhos (CAMERON *et al.*, 2009; CREESE, 2011; LANG; OLCAY, 2005; RUPPENTHAL; PETROVICK, 2010), e, inclusive, objeto de estudo pela Organização Mundial de Saúde (OMS) publicado em 2011 (CREESE, 2011).

Sobre o tema, a literatura internacional constata a ocorrência de significativa variação da política tributária para os medicamentos entre os países europeus, os Estados Unidos, a África e a América do Sul. Observou-se, ainda, que, nestes dois últimos, há grande impacto dos impostos vigentes sobre os produtos, visto que a maior parte da aquisição é realizada por particulares, demonstrando que a população é a responsável final por arcar com tais custos (CAMERON *et al.*, 2009).

No Brasil, existe significativa produção acadêmica e discussão social sobre a consequência da carga tributária no acesso aos medicamentos (ALMEIDA, 2006; AMARAL, 2006; CAVALCANTE; FONSECA, 2015; MAGALHÃES *et al.*, 2009; NASCIMENTO; ANDRADE, 2015; SILVA; BATALINI, 2015), inclusive sobre o importante papel do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços neste quadro (REI, 2013; ROSA; MACHADO, 2015; SILVA, 2015; VIANNA *et al.*, 2000).

Há, ainda, alguns trabalhos que apontam para a relevância do princípio da seletividade tributária e o resultado da ausência de regulamentação sobre o tema no direito tributário brasileiro (PEREIRA, 2010; SILVA, 2015).

Sobre o tema a ser abordado no presente trabalho, mostra-se relevante o abordado por Roque Carrazza em sua obra:

Temos para nós que, em face do princípio da seletividade, negócios jurídicos realizados com mercadorias que servem para preservar a vida e a saúde das pessoas (remédios, aparelhos cirúrgicos, próteses, órteses, etc) devem necessariamente ser menos onerados, por meio de ICMS, que os levados a efeito com produtos

supérfluos, suntuários ou voluptuários (CARRAZZA, 2012, p. 514).

Ressalte-se que, no estado do Paraná, foi realizada redução de ICMS com relação aos medicamentos, de 18% para 12% em abril de 2009 (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012) e que, sobre o tema, foi realizado estudo pelo Departamento Econômico da Federação das Indústrias do Paraná, demonstrando que essa medida pouparia R\$ 315 milhões por ano aos aposentados e pensionistas que recebiam até sete salários mínimos por mês – um incremento de 0,89% na renda de 3,8 milhões de paranaenses (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012, p. 91).

Dessa forma, ainda que não sejam frequentes as pesquisas abordando especificamente como os tributos indiretos afetam os medicamentos, é certo que o trabalho realizado por Creese mostra-se igualmente esclarecedor sobre o tema, tendo o autor concluído que o aumento dos tributos indiretos e a consequente majoração do preço final poderiam prejudicar o acesso a estes produtos (CREESE, 2011).

Outras pesquisas no mesmo sentido demonstram que, embora a demanda de medicamentos seja relativamente inelástica, ou seja, que a mudança de preço do produto leva a uma mudança na demanda menor que a proporcional, eventual variação nos preços acaba por afetar justamente pessoas mais pobres, idosos e crianças, além de pessoas com menor escolaridade (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012, p. 69).

Ainda que exista debate doutrinário acerca dos efetivos benefícios à população pela desoneração tributária dos medicamentos (SALSOTTO; KOHLER, 2014), mostra-se evidente que a doutrina acima citada defende com maior propriedade a diminuição de tributos sobre medicamentos, demonstrando os impactos efetivos sobre a população.

Portanto, é necessário analisar, através de uma visão holística, os setores da saúde, o setor farmacêutico e o direito tributário brasileiro, com o objetivo de melhor compreender as eventuais consequências, para toda a sociedade, da não aplicação do princípio da seletividade no ICMS, tomando por base estudo de caso com grupo de medicamentos da classe dos antipsicóticos, em correlação ao reconhecimento de efetivo acesso a medicamentos como direitos humanos.

4 PERCURSO METODOLÓGICO

4.1 CENÁRIO DE ESTUDO

O estado do Rio de Janeiro foi o cenário do estudo em questão, buscando-se abordar os aspectos específicos do ICMS nesse ente federativo, o que inclui o adicional de alíquota do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Este Fundo, instituído pela EC n. 31 de 14 de dezembro de 2000, tem por objetivo:

[...] viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida (BRASIL, 2000).

A escolha ocorreu não só por ser o local de residência da autora, mas também pela relevância econômica e populacional que esse estado possui no Brasil.

O Estado do Rio de Janeiro possui a maior alíquota de ICMS do Brasil, com 20%. Desse percentual, 18% representa o imposto em si e 2% o Adicional para Fundo de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais, instituído pela Lei nº 4.056/2002 e alterado pela Lei Complementar 167/15. Constituem exceção ao valor de alíquota de ICMS de 20%, segundo as normas acima, os gêneros da cesta básica e medicamentos do componente especializado.

4.2 TIPO DE ESTUDO

O trabalho em questão realizou uma pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, tendo como caminho metodológico a realização de revisão de literatura, tanto científica quanto normativa, com análise de documentos públicos disponíveis nos sítios eletrônicos do Ministério da Fazenda, da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, bem como outras bases de pesquisa, as quais serão melhor detalhadas a seguir.

Além disso, o projeto envolveu a consulta aos livros já devidamente publicados sobre o tema e questões correlatas, bem como a artigos de periódicos e a consulta à tabela de preços publicada mensalmente pela Câmara de Regulação de Medicamentos em seu sítio eletrônico na internet.

O ICMS foi escolhido pois, como anteriormente ressaltado, reflete atualmente o imposto com maior impacto sobre os medicamentos, ante a alta alíquota aplicável. Ademais, o imposto em questão é um dos grandes responsáveis pela arrecadação dos entes públicos

estaduais e possui um panorama regulatório complexo, ante a liberdade de os entes federativos legislarem sobre o tema.

Existem outros fatos geradores de ICMS, para além da simples circulação de mercadorias, tais como a importação e exportação. Não obstante, tais hipóteses não foram estudadas no presente trabalho, visto que o foco principal da pesquisa está no fato gerador de maior frequência e impacto no mercado farmacêutico nacional.

Foram escolhidos os medicamentos psiquiátricos por se tratar do tema saúde mental, ainda muito discriminado no campo da saúde pública, bem como pela ausência, em um primeiro momento de pesquisa, de qualquer regulação tributária a eles dirigida.

Finalmente, no estudo da importância constitucional do princípio da seletividade o presente trabalho se alinhará com a doutrina dissonante, sustentada por Roque Carrazza, a qual sustenta a obrigatoriedade de aplicação deste princípio também para o ICMS, tendo em vista sua ligação direta com a garantia da dignidade da pessoa humana no âmbito tributário.

4. 3 FONTES DE DADOS

Inicialmente, foi realizada busca nas bases de dados dos sítios eletrônicos das bases de busca BDJur², Biblioteca Virtual em Saúde (BVS), Banco de Teses da Capes e Google Acadêmico, com a utilização das palavras-chave “carga” and “tributaria” and “medicamentos” and “ICMS”, (carga tributária) and (remédios), (tax sales) and (medicine), (princípio seletividade) and ICMS e (carga tributária and medicamento).

Com relação à pesquisa dos convênios de desoneração tributária, foi realizada busca manual no site do Conselho Nacional de Política Fazendária³ (CONFAZ), que possui, de forma ordenada ano a ano, a publicação dos convênios.

Essas bases foram utilizadas tendo em vista sua grande quantidade de acervo envolvendo temas do Direito pátrio e de saúde, indústria farmacêutica e área médica. Outras

²A BDJur – Biblioteca Jurídica é um repositório mantido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que possibilita acesso a diversos conteúdos da área jurídica, disponíveis nas coleções: Atos Administrativos, Banco de Saberes, Doutrina e Repositório Institucional. Encontra-se no site <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/>.

³O CONFAZ pertence à estrutura administrativa do Ministério da Fazenda e tem competência de promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da CRFB de 1988. Além disso pode atuar na realização de estudos sobre administração tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, dentre outros (CONFAZ, 2018).

buscas em bases científicas no campo da saúde mais específicas e/ou internacionais, com caráter mais exploratório da temática envolvida neste projeto, como o PubMed, também foram realizadas, aplicando estratégia semelhante, com as palavras-chave já citadas.

No entanto, é preciso considerar que o tema ora abordado envolve questões jurídicas e é extremamente específico, visto que o direito tributário brasileiro é único no mundo. Em que pese a existência de artigos internacionais sobre a carga tributária de medicamentos, o próprio ICMS, maior objeto da pesquisa, não possui equivalente internacional, de maneira que a maior parte das referências importantes poderiam estar publicadas em português.

A estratégia de busca com as palavras-chaves (rubricas) utilizadas e já mencionadas acima retratam os aspectos nodais a serem abordados no trabalho, buscando atingir produções acadêmicas que tratem, ainda que de maneira tangencial, dos temas em questão, com o objetivo de capturar diferentes reflexões e posicionamentos doutrinários, apresentados no ***Erro! Fonte de referência não encontrada.*** Selecionou-se, assim, textos publicados em português ou inglês, pois a temática é muito específica ao contexto brasileiro.

Finalmente, foram excluídas do presente trabalho possíveis referências fora do escopo do projeto, ou seja, fora da questão da precificação de medicamentos, o aspecto tributário ou mesmo suas questões econômicas e sociais relativas à carga tributária dos medicamentos.

Outra base consultada foi a base de pesquisa Sophia, pertencente ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, com a utilização das palavras chaves “ICMS”, “seletividade” e “medicamentos”. Não foram inseridos regulamentos que abordem (a) de maneira extremamente genérica o imposto em questão, (b) aqueles que envolvam outras áreas do direito que não a tributária e (c) os que discutam aspectos dos medicamentos distantes de sua precificação.

Quadro 2 – Organização da estratégia de busca.

Base de Dados	Estratégia
Sophia	“ICMS” e “Seletividade”
Sophia	“IPI” e “Seletividade”
Google Acadêmico	“carga” and “tributaria” and “medicamentos”
Google Acadêmico	“carga” and “tributária” and “medicamentos” and “ICMS”
Google Acadêmico	(carga tributaria) and (remédios)
Google Acadêmico	(tax sales) and (medicine)
Google Acadêmico	(princípio seletividade) and ICMS
Google Acadêmico	(saúde mental) and medicamentos
Google Acadêmico	“acesso” e “medicamentos” e “affordability”
PubMed	(sales tax) and medicine
BDjur	Carga tributária e medicamentos
BVS	(carga tributaria and medicamentos)
BVS	“saúde” and “mental”
Portal de Periódicos Capes	(carga tributária) e medicamentos
Portal de Periódicos Capes	(carga tributária) e medicamento
Banco de Teses da Capes	ICMS and farmacêutica. Restrição do campo de conhecimento para “direito”.

Fonte: Elaboração própria.

Essa busca (Anexo 1), de caráter exploratório e serviu de apoio ao desenvolvimento dos objetivos apresentados nesta dissertação, quais sejam: (1) apresentar o panorama tributário, em relação aos principais impostos incidentes nos medicamentos, (2) discutir o princípio da seletividade no campo tributário, dirigida aos bens essenciais, neste caso aos produtos farmacêuticos e (3) apresentar na forma de estudo de caso, com base na lista de preços da CMED a questão do ICMS aplicada a antipsicóticos selecionados, como um exemplo de barreira no acesso aos medicamentos, considerando seu impacto nos preços.

4. 4 CONTEXTO E SELEÇÃO

A pesquisa em questão teve por base o panorama legislativo e econômico no Brasil após a Constituição Federal de 1988, marco de inclusão do princípio da seletividade também

para o ICMS.

Inicialmente, para a descrição do panorama tributário do setor farmacêutico, foi realizada uma revisão de literatura, tanto científica quanto normativa, utilizando documentos públicos disponíveis nos sítios eletrônicos do Ministério Fazenda, da CMED.

Através das normas e regulações existentes, buscou-se descrever as regras principais envolvendo os tributos de maior relevância para a indústria farmacêutica, quais sejam, IPI, ICMS, Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Assim, foi abordado o panorama constitucional do tributo, seu regime legal, eventuais regras especiais relativas à indústria farmacêutica e alíquotas aplicáveis, utilizando-se dos diplomas legais e regulamentos de maior importância, especialmente aqueles envolvendo a CMED e Convênios ICMS do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, todos obtidos em sítios eletrônicos de livre consulta na internet.

Em seguida, o trabalho tratou dos aspectos mais relevantes da regulação da precificação de medicamentos no Brasil, utilizando-se as Resoluções da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), obtidas no sítio eletrônico da instituição na internet, bem como os artigos obtidos nas bases de dados sobre o tema, especialmente quanto ao histórico do controle de preços de medicamentos no país. Posteriormente, foram explicitados os conceitos de preço de fábrica e preço máximo ao consumidor e a importância dos tributos neste último, com a ajuda dos diversos regulamentos disponibilizados pela CMED, em especial os dispostos no Comunicado N. 5º de 31 de março de 2016, emitido pela CMED, instrumento regulatório que aborda questão do PF e do PMC, e a aplicação dos tributos.

Posteriormente, discutiu-se, através de revisão da literatura já mencionada, a relevância do princípio constitucional da seletividade tributária e da essencialidade como vetor do direito tributário. Nesse sentido, utilizando os textos selecionados, foi abordado o conceito de essencialidade, destacando o debate doutrinário sobre a utilização desse princípio como vetor da capacidade contributiva e de justiça tributária. Para análise relativa ao objetivo específico ligado à carga de ICMS dos medicamentos selecionados, também foi utilizada a Lista de Preços da CMED (BRASIL, 2003), disponível no sítio eletrônico da Agência de Vigilância Sanitária (ANVISA), verificando-se os preços máximos ao consumidor dos medicamentos psiquiátricos antipsicóticos selecionados, a saber:

- Representantes antipsicóticos presentes na Relação Nacional de Medicamentos

Essenciais de 2017;

- Representantes antipsicóticos fora das listas oficiais de financiamento e de acesso pelo Sistema Único de Saúde.

Nesse sentido, foi discutida a carga tributária de ICMS incidente sobre esses representantes selecionados por conveniência. A categoria de medicamentos em questão foi escolhida por sua extrema relevância na qualidade de vida dos pacientes, bem como pela ausência de qualquer benefício tributário que aparentemente a compreenda nas compras entre particulares.

Para a seleção do grupo de medicamentos, conforme assinalado acima, foi pesquisado, na lista da CMED (BRASIL, 2003), aqueles medicamentos que cumprissem, segundo as escolhas definidas, a saber:

Selecionou-se antipsicóticos atípicos, que já tem sido utilizado cotidianamente no tratamento de esquizofrenias. Essa opção, frente aos classificados como convencionais ou típicos, resultou do fato de estarem disponíveis nas listas oficiais do SUS há mais tempo, principalmente no componente de dispensação básico. E, também, representam produtos com menor impacto financeiro, por serem produtos com maior tempo de mercado.

Optou-se por opções de antipsicóticos atípicos com existência de produtos registrados como genéricos, inovadores e similares, possibilitando identificar maior variedade de preços e apresentações.

Devido à existência de diversos antipsicóticos atípicos na lista da CMED, com grande quantidade de apresentações, buscou-se identificar aquelas mais usuais ou com maior representação na lista mencionada, tomando por base alguns documentos científicos ou informações presentes no Protocolo Clínico e Diretriz Terapêutica do Ministério da Saúde para tratamento da esquizofrenia (BRASIL, 2013).

Foi utilizada a última lista da CMED disponibilizada em dezembro de 2018, no portal da Anvisa (BRASIL, 2003).

Devido aos diversos preços encontrados na lista da CMED no período de atualização utilizado, buscou-se fazer um ponto de corte entre os produtos. Foi assim verificado, de acordo com os representantes amostrados e respectivas apresentações, recortar as faixas de maior e menor preço de cada medicamento (preço fábrica sem impostos), com pelo menos um representante de genéricos, similares e referência.

Os medicamentos antipsicóticos atípicos arbitrariamente selecionados foram:

a) Olanzapina comprimidos de 10 mg, representante presente na RENAME

2018. Foi escolhida a apresentação com 30 comprimidos, pois foi aquela com maior número de fabricantes;

- b) Aripripazol comprimidos de 10 mg, não disponível do SUS e ausente na RENAME 2018. Foi selecionada a apresentação com 30 comprimidos;
- c) Risperidona comprimidos de 2 mg, presente na RENAME 2018. Foi selecionada a apresentação com 20 comprimidos, pois representa dosagem mais usual e com representantes similares, genéricos e de referência (OLIVEIRA, 2000);
- d) Hemifumarato de Quetiapina 200 mg, disponível na RENAME 2018. Selecionou-se a apresentação com 30 comprimidos, também por apresentar maior quantitativo de fabricantes.

Após, foi realizada a comparação entre a alíquota aplicável aos medicamentos estudados e a alíquota padrão desse imposto vigente no Estado do Rio de Janeiro, prevista na Lei Estadual n. 2.657/96 e suas atualizações, tal situação busca constatar as reais alíquotas e se o legislador, de alguma forma, prestigia a essencialidade dos produtos em questão.

Assim, por meio da revisão da produção bibliográfica sobre o tema e de seu cotejamento com os resultados obtidos, foram abordadas as possíveis consequências da alta carga tributária gerada pela não aplicação do princípio da seletividade aos medicamentos psiquiátricos, especialmente quanto ao preço final ao consumidor e ao acesso pela população.

Por todo o exposto, verifica-se que as regulações, leis, convênios e outros instrumentos normativos constituem igualmente fonte de dados de altíssimo valor para o trabalho em questão, visto que, a partir do destaque e análise de seus dispositivos, será possível vislumbrar o cenário regulatório em que o setor farmacêutico está inserido no Brasil.

Finalmente, a Constituição Federal, instrumento máximo de efetivação da dignidade humana e diploma legal brasileiro mais importante, foi a fonte de maior relevo, eis que nela se origina o conceito de seletividade, essencialidade e justiça tributária, pontos nodais do trabalho.

4. 5 CONSIDERAÇÕES ÉTICAS

A execução do projeto contemplou as orientações presentes nos regulamentos

emanados do Conselho Nacional de Saúde quanto à ética em pesquisa com seres humanos, advindos das Resoluções nº 510/2016 e nº 466/2012 (BRASIL, 2012, 2016)

No entanto, destaca-se que a pesquisa em tela se restringiu a dados de acesso público e disponíveis livremente pela internet, não exigindo qualquer procedimento ético específico para seu acesso. Assim, o presente trabalho não envolveu direta ou indiretamente seres humanos e, por essa razão, não foi necessária a sua submissão para apreciação de colegiado de ética em pesquisa.

5 O PANORAMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DA REGULAÇÃO DE PREÇOS DE MEDICAMENTOS NO BRASIL

Conforme indicado na Introdução, este capítulo objetiva apresentar o sistema tributário brasileiro e, em um segundo momento, explicar como é feita a regulação de preços de medicamentos no país.

Serão abordados os tributos com maior relevância na formação do PMC, quais sejam, o PIS, o ICMS e o PIS/COFINS. Embora seja inegável a incidência de outros tributos sobre os medicamentos, de forma direta ou indireta, faz-se necessária a limitação da abordagem, tratando-se somente daqueles que possuem maior impacto, sob pena de tornar o trabalho demasiadamente extenso.

5. 1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A partir de uma perspectiva histórica, “foi com a Emenda Constitucional 18/65 que, pela primeira vez, se teve estruturado um sistema tributário, logo em seguida surgindo o Código Tributário Nacional, de 1966” (PAULSEN, 2017, p. 35), que até hoje vigora no Brasil através da Lei n. 5.172/66. Cumpre-se destacar, também, que o assunto está coadunado na Constituição Federal, especificamente no Título VI sobre tributação e orçamento, do art. 145 ao art. 169. O Código Tributário Nacional (CTN) é anterior à atual Constituição Federal, mas foi, em sua maior parte, por ela recepcionado, de maneira que, respeitados os princípios e diretrizes fixadas na Carta Magna, devem ser aplicadas as regras nele dispostas.

O CTN, em seu art. 3º, define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, n.p). Já o art. 4º salienta que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação” (BRASIL, 1966, n.p) . Embora tanto o art. 145 da CRFB como o art. 5º do CTN mencionem como tributos apenas os impostos,

as taxas e as contribuições de melhoria⁴, a doutrina brasileira majoritária⁵ defende a denominada “Teoria Pentapartida”, adicionando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais na categoria de tributos, tornando aplicável a eles todo o regime determinado pelo CTN. Há, portanto, papel específico a ser desempenhado por cada uma das espécies tributárias e, dentro delas, por cada uma de suas subcategorias, o que compõe e reflete o complexo sistema verificado no direito brasileiro.

Entretanto, em que pese a importância de cada uma das categorias em questão para o bom funcionamento do todo, é certo que os impostos possuem maior relevância para o Direito Tributário, tendo sido conceituados, em nossa legislação, como os tributos cuja obrigação possua como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte⁶.

Percebe-se, assim, que os impostos possuem finalidade precipuamente arrecadatória, sendo desvinculados de qualquer contraprestação estatal. Servem, portanto, para garantir ao estado a remessa necessária de recursos para o desempenho de suas atividades, ficando sua criação estritamente ligada às hipóteses e aos limites previstos na Constituição Federal. Dentre os impostos previstos no ordenamento pátrio, temos, por exemplo, o Imposto de Renda, cobrado tanto das pessoas físicas quanto das jurídicas; os Impostos de Importação e o de Exportação; o Imposto sobre Operações Financeiras; ou ainda os Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Não obstante, no âmbito da presente dissertação, merecem destaque o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), seja pela efetiva relevância na carga tributária final dos medicamentos, seja pela existência de regras específicas no que tange à indústria farmacêutica.

⁴ Segundo a CRFB, art. 145, “[a] União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (BRASIL, 1988, n.p).

De acordo com o CTN, art. 5º, “[o]s tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

⁵ Nesse sentido, veja-se, por exemplo, Leandro Paulsen (PAULSEN, 2017).

⁶ Art. 16 da Lei no. 5.172/66.

Além desses, o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar no. 70/1991, pertencentes à espécie tributária Contribuições Sociais, igualmente possuem legislação específica aplicável no caso de produtos farmacêuticos.

Mostra-se necessário, assim, abordar os aspectos mais importantes dos tributos acima apontados, de forma a explicitar seu impacto final na carga tributária dos medicamentos. Ressalte-se que IPI, ICMS e PIS/COFINS, em conjunto com o Imposto de Importação, representam mais de 90% do montante arrecadado com tributos indiretos⁷ (MAGALHÃES *et al.*, 2009, p. 6).

5. 1. 1 O imposto sobre produtos industrializados (IPI)

O IPI possui previsão constitucional no art. 153, IV da CRFB, o qual determina, ainda, a competência da União para sua criação. Assim, podem ser tributados os produtos industrializados, sendo importante destacar que:

Produto é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem. O conceito de produto diferencia-se, assim, do conceito de mercadoria, que é o bem destinado ao comércio; aquele, o produto, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo ou a qualquer outra utilização. A palavra industrializado designa o que se industrializou, ou seja, o que foi objeto de indústria. O parágrafo único do art. 46 dispõe no sentido de se considerar industrializado o produto “que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” (PAULSEN, 2017, p. 341).

Pela interpretação conjunta do artigo acima com o art. 153, § 3º da CRFB, conclui-se que a tributação ocorre, de fato, sobre a operação com produtos industrializados, ou seja, “sobre o negócio jurídico que tenha por objeto bem, ainda que não necessariamente destinado ao comércio (mercadoria), submetido por um dos contratantes a processo de industrialização” (PAULSEN; MELO, 2009, p. 80).

Analisando, ainda, o sistema jurídico do IPI, disposto pelo art. 153, § 3º, II da CRFB, verifica-se que determina a não cumulatividade, a imunidade dos produtos destinados ao exterior, a redução de impacto sobre a aquisição de bens de capital e a obrigatoriedade da adoção da seletividade quando da determinação das alíquotas aplicáveis⁸.

⁷ Dados da Secretaria da Receita Federal, de 1999.

⁸ Da CRFB: “§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

A seletividade, princípio que será melhor abordado adiante, implica, resumidamente, “na tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação” (PAULSEN; MELO, 2009, p. 84). No caso do IPI, a CRFB determinou, expressamente, sua imposição, de forma que devem as alíquotas aplicáveis variar de acordo com a essencialidade do produto. Consequentemente, quanto mais essencial o produto, menor deve ser a alíquota (e o imposto); por outro lado, quanto mais supérfluo, maior deve ser a alíquota em questão.

Assim, o IPI revela-se como um instrumento de extrafiscalidade, ou seja, permite o emprego de “meios tributários para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa” (CARRAZZA; BOTTALLO, 2008, p. 107). Sendo assim, o valor final de IPI sobre algum produto constitui verdadeira ferramenta econômica, estimulando seu consumo ou o desencorajando.

No âmbito da legislação ordinária, o CTN, em seus artigos 46 a 51 e a Lei n. 4.502/64, determinam os regramentos básicos do imposto em questão, determinando o exato momento de seu fato gerador⁹, do conceito de estabelecimento produtor, das isenções, da base de cálculo, das regras de pagamento, além dos contribuintes.

A determinação das alíquotas aplicáveis a cada produto é feita através da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), prevista no Decreto nº 8.950/2016, regularmente atualizada e dividida por origem e tipo dos produtos. No mesmo decreto, estão previstas, ainda, as regras gerais para interpretação do sistema, notadamente quando qualquer produto puder ser classificado em duas ou mais categorias, ou não puder ser encaixado em qualquer uma delas.

Ressalte-se que, como bem indicado por Ricardo Lobo Torres “a TIPI, ao estruturar a escala de valoração da essencialidade dos bens, resulta sempre do trabalho discricionário do legislador. Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados” (TORRES, 1997 *apud* DE BARROS,

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

⁹ Lei 4.502/64, art. 2º. “Constitui fato gerador do imposto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.”

2013, p. 155).

Ainda que ausente um critério positivado, é certo que a essencialidade “vincula-se a um padrão mínimo de vida” (TILBERY, 1974, p. 326), refletindo as mercadorias “essenciais à existência civilizada” (TILBERY, 1974, p. 324), de forma que, como será adiante explanado, sua gradação está diretamente ligada com a importância de determinado produto para a vida minimamente digna.

Sobre isso, a própria Declaração Universal de Direitos Humanos, de 1948, indica em seu art. 25 que

[t]odo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e à sua família saúde, bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis e direito à segurança em caso de desemprego, doença invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle (ASSEMBLEIA GERAL DA ONU, 1948, n.p).

Outros instrumentos internacionais também versam sobre o direito a um padrão de vida adequado, como o Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, de 1966, quando em seu art. 12.º indica

1. Os Estados Partes no presente Pacto reconhecem o direito de todas as pessoas de gozar do melhor estado de saúde física e mental possível de atingir.
2. As medidas que os Estados Partes no presente Pacto tomarem com vista a assegurar o pleno exercício deste direito deverão compreender as medidas necessárias para assegurar:
 - a) A diminuição da mortalidade e da mortalidade infantil, bem como o são desenvolvimento da criança;
 - b) O melhoramento de todos os aspectos de higiene do meio ambiente e da higiene industrial;
 - c) A profilaxia, tratamento e controle das doenças epidêmicas, endêmicas, profissionais e outras;
 - d) A criação de condições próprias a assegurar a todas as pessoas serviços médicos e ajuda médica em caso de doença (ASSEMBLEIA GERAL DA ONU, 1966, n.p).

Nessa linha, no contexto brasileiro, por conta da essencialidade no âmbito dos medicamentos, verifica-se que os produtos farmacêuticos, bem como a grande maioria dos fármacos e seus intermediários de síntese, estão listados na seção VI – Capítulos 28, 29 e 30 da TIPI, baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Segundo essas normas, **todos eles (produtos químicos inorgânicos, orgânicos e farmacêuticos) têm alíquota zero de IPI (0%)**. (ANVISA, 2008, grifo nosso)

Pode-se dizer, portanto, que, atualmente, não há efetiva cobrança de IPI sobre medicamentos com a Nomenclatura Comum do Mercosul 30.03 e 30.04 (SILVA, 2012, p. 23), ou seja, medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados ou não em doses ou acondicionados ou não acondicionados para venda a retalho.

Essa situação fática demonstra a efetiva aplicação da seletividade do IPI no âmbito dos medicamentos visto que, como produtos essenciais que são, possuem tributação reduzida a zero.

5. 1. 2 O Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar no. 70/1991 (PIS/COFINS)

As contribuições especiais, quinta espécie de tributos, têm sua origem justificada nas

[s]ituações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um (PAULSEN, 2017, p. 58).

Nas contribuições, diferentemente dos impostos, ocorre a denominada “solidariedade de grupo”, visto que há a destinação do valor arrecadado para a atividade estatal que guarda referência com o setor econômico em questão (RIBEIRO, 2016, p. 12).

A CRFB prevê, no art. 195, I, a existência de contribuições para financiamento da seguridade social brasileira, a serem pagas pelo empregador ou empresa, sobre a receita, o faturamento e o lucro, bem como sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos à pessoa física¹⁰.

¹⁰ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Sobre o tema, Paulsen destaca que:

A Constituição de 1988 recepcionou as duas contribuições que havia sobre o faturamento. O PIS/Pasep, instituído pela Lei Complementar n. 07/70, para que continuasse vigendo em caráter permanente, conforme art. 239; e o Finsocial, instituído pelo Decreto-Lei n. 1.940/82, para que prosseguisse vigendo, temporariamente, até que fosse instituída nova contribuição sobre o faturamento com suporte no art. 195, I, sobre os termos do art. 56 ADCT. Como ambas têm suporte constitucional, não há que se opor ao óbice do *bis in idem* (PAULSEN, 2017, p. 416).

Assim, antes mesmo de 1988, já existiam, no ordenamento jurídico brasileiro, duas contribuições sociais cujo fato gerador era o faturamento, a serem pagas pelos empregadores. Ressalte-se que, posteriormente, houve a substituição do Finsocial pela COFINS, que permanece vigente até a presente data.

Importante mencionar, ainda, que a redação atual do art. 195, I, CRFB tem origem na Emenda Constitucional n. 20/98, que acrescentou a possibilidade de cobrança da contribuição sobre quaisquer “receitas” do empregador e/ou pessoa jurídica, inclusive aquelas eventuais, ou seja, não oriundas da prática do objeto social daquela empresa.

Resumidamente, temos que os valores arrecadados com o PIS financiam o pagamento do seguro desemprego, enquanto aqueles obtidos com a COFINS destinam-se ao custeio de toda a seguridade social, definida no art. 194 da CRFB ¹¹.

As contribuições em questão são de competência exclusiva da União Federal e apresentam dois regimes tributários: o comum, ou cumulativo, e o não cumulativo.

No regime cumulativo, previsto na Lei n. 9.718/98, posteriormente alterada pela Lei n. 12.937/14, o fato gerador do PIS/COFINS ocorrerá em cada uma das etapas do processo de produção, sendo considerado na base de cálculo, inclusive, os valores de PIS/COFINS pagos na etapa anterior. Há, portanto, um pagamento de tributo sobre tributo, gerando o denominado “efeito cascata”.

Evidente que a forma de cobrança em questão

[f]az com que as alíquotas efetivas (embutidas no preço final do produto) variem em razão do número de etapas de produção/comercialização e da agregação de

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1988, n.p)

¹¹ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. (Ibidem)

valor que ocorre em cada uma delas. Assim, quanto maior for o valor adicionado nas etapas iniciais, maior será a alíquota efetiva e, quanto maior o número de etapas, maior também a alíquota (ANVISA, 2008, p. 8).

Nesse regime, a alíquota do PIS será de 0,65% e da COFINS será de 3%, como regra, com base no disposto nos arts. 1º da MP 2.158/01 e 8º da Lei n. 9.718/98, em cada uma das etapas “sem que haja nenhuma dedução mediante apuração e compensação de créditos, tampouco ajuste posterior” (PAULSEN; MELO, 2009, p. 418).

No regime não cumulativo, previsto nas Leis n. 10.537/02 e 10.833/03, há a possibilidade de compensação dos valores pagos a título de PIS/COFINS nas etapas anteriores, com o montante a ser pago na etapa em questão. Deve o contribuinte, portanto, verificar as situações fáticas previstas na legislação como originadoras de crédito, apurando-se os respectivos valores para fins de escrituração. As alíquotas, nesse caso, serão de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, conforme art. 2º da Lei n. 10.637/02 e art. 2º da Lei n. 10.833/02.

A aplicação do regime cumulativo – ou não – varia de acordo com o contribuinte, visto que o art. 8º da Lei 10.637/02 determina que as sociedades que são tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado ou que optarem pelo Simples, devem submeter-se ao regime cumulativo.

O Simples, “regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” (BRASIL; RECEITA, 2018), foi instituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de Dezembro de 2006 e tem por objetivo possibilitar a arrecadação de todos os tributos federais através do Documento Único de Arrecadação, diminuindo o custo burocrático para os negócios enquadrados como microempresas ou empresas de pequeno porte.

Portanto, a utilização do sistema de tributação pelo imposto de renda com base no lucro real enseja o enquadramento do regime não cumulativo do PIS/COFINS. Isso significa, na prática, que ficam submetidas a esse regime “as empresas maiores, com receita anual superior a R\$ 78 milhões”, além de membros do sistema financeiro, já que, nesse caso, estão obrigadas à tributação pelo lucro real (BRASIL, 1998b)¹².

¹² Lei 9.718/98, art. 13. “A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

No âmbito do PIS/COFINS, também, é importante destacar a ocorrência do regime monofásico, ou seja, “sistemática em que ocorre um único fato gerador, no qual a tributação é suportada por apenas um elo da cadeia produtiva, sendo que as demais operações não se subsumem à regra de incidência tributária” (SILVA, 2012, p. 27) ou, ainda, do regime plurifásico, em que há a tributação em cada uma das etapas de produção – regra geral.

Sobre o regime monofásico, Marques destaca que

[a] fixação da modalidade monofásica de apuração de cobrança da contribuição para o PIS e a da COFINS ocorreu, na maioria dos casos, antes mesmo da criação da sistemática não cumulativa advinda com as MP's 66/02 e 135/03. É possível se inferir desse fato que o regime monofásico foi instituído para substituir a incidência cumulativa das contribuições ao longo de toda a cadeia de produção/importação e distribuição/comercialização daqueles produtos, que então foram eleitoras para se submeter concentração da tributação em determinada etapa do ciclo econômico (MARQUES, 2009, p. 129).

No âmbito dos medicamentos, até o ano 2000, havia a cobrança de PIS/COFINS no regime cumulativo, havendo, na prática, três incidências distintas do tributo ao longo da cadeia. Assim, até esse momento, eram cobrados 0,65% de PIS e 3,0% de COFINS quando da produção, distribuição e varejo (ANVISA, 2008, p. 8).

Não obstante, com o advento da Lei n. 10.147/00, houve a instituição de regime monofásico para vários medicamentos, determinando-se que, nesses casos, a indústria realizasse o recolhimento por toda a cadeia produtiva, aplicando-se uma alíquota de 2,2% de PIS e 10,3% de COFINS. Houve, ainda, a redução a zero da alíquota de PIS e COFINS para

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)”

distribuidores e varejistas e, em 2004, a redução das mencionadas alíquotas para 2,1% e 9,9%. (ANVISA, 2008, p. 8 e 9).

Ademais, o art. 3º da Lei n. 10.147/00 previu, ainda, a possibilidade de concessão de crédito presumido às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03¹³, desde que tenham firmado com a União compromisso de ajustamento de conduta para o repasse, nos preços, da redução da carga tributária oriunda da utilização do crédito em questão. O Decreto n. 3.803/01 detalha os critérios para utilização do crédito presumido nos medicamentos, informando o trâmite a ser observado pelos contribuintes perante à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) para a utilização do mecanismo de desoneração em questão.

Dessa forma, tendo em vista todas as possibilidades de cobrança de PIS/COFINS sobre os medicamentos, originaram-se as denominadas:

- (i) “lista positiva” – medicamentos previstos no Decreto n 3.803/01, nos quais há incidência de PIS/COFINS uma vez na cadeia (regime monofásico), com o direito de tomada de crédito presumido;
- (ii) “lista negativa” – medicamentos submetidos ao regime monofásico, sem direito a crédito presumido; e
- (iii) “lista neutra” – medicamentos submetidos ao regime plurifásico.

O Quadro 3 abaixo ilustra as três categorias distintas.

Quadro 3 – Lista de medicamentos para aplicação do PIS/COFINS.

Lista de Medicamentos	Incidência	Cálculo
Positiva – são aqueles que dependem de prescrição médica – tarjas vermelha e preta	Monofásica – 2,1% (PIS/Pasep) e 9,9% (COFINS)	Direito a crédito presumido. Carga efetiva zero.
Negativa ¹⁴	Monofásica – 2,1% (PIS/Pasep) e 9,9% (COFINS)	Sem direito a crédito presumido
Neutra	Plurifásica: 0,65% (PIS/Pasep) e 3,0% (COFINS)	
Regime monofásico: pagamento dos tributos de responsabilidade da indústria Regime plurifásico: pagamento dos tributos em cascata – em cada etapa de produção/comercialização		

Fonte: Adaptado de (DOS SANTOS *et al.*, no prelo, p. 32).

¹³ 30.03 Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho.

¹⁴ Medicamentos não mencionados no Decreto n. 3.803/01, mas com TIPIs enquadradas na Lei 10.147/00 (ANVISA, 2008, p.9).

Finalmente, há, ainda, previsão de alíquota zero de PIS/COFINS para produtos farmacêuticos e químicos intermediários de síntese, conforme previsto no Decreto n. 6.426/08¹⁵.

Por todo o exposto, é possível concluir que a “tributação de PIS/COFINS incidente sobre toda a cadeia de produção e comercialização de medicamentos está desonerada” (OCKÉ-REIS; GAMA, 2016, p. 10), já que “atualmente, 65% do faturamento total do setor de medicamentos estão isentos de PIS/COFINS” (ANVISA, 2008, p. 9).

5. 1. 3 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O ICMS, imposto de maior relevância no âmbito da competência estadual, enquadra-se na categoria de tributo indireto, visto que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, conceito que será melhor delimitado adiante. Ressalte-se que o enquadramento

¹⁵ Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;

II - químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II, no caso de serem:

a) vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou

b) importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I;

III - destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III deste Decreto.

Art. 2º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados, na NCM:

I - na posição 30.01;

II - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1 e 3002.20.2;

III - nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92 e 3002.90.99;

IV - na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;

V - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;

VI - no código 3005.10.10;

VII - nos itens 3006.30.1 e 3006.30.2; e

VIII - no código 3006.60.00.

como tributo indireto repercute, diretamente, em toda a estrutura do tributo e em seu regime jurídico, especialmente no que tange à aplicação do princípio da capacidade contributiva e seus aspectos.

Neste momento inicial, serão destacados os conceitos mais relevantes envolvendo esse imposto, iniciando com o seu histórico e finalizando com os aspectos específicos atinentes à aplicação deste na indústria farmacêutica.

5. 1. 3. 1 Histórico

A origem mais remota do ICMS em nosso ordenamento jurídico relaciona-se com o Imposto de Vendas Mercantis, instituído pela Lei no. 4.625/22, de competência dos Estados (PEREIRA, 2010, p. 28). A Constituição de 1934, em seu art. 8º, I, e, ampliou a incidência do tributo em questão também para as consignações, além de obrigar, igualmente, os produtores rurais a seu pagamento (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 18602).

A grande crítica acerca do imposto em questão residia na sua cumulatividade, ou seja, na incidência de imposto em cada uma das etapas da cadeia produtiva que acabava por ensejar impacto significativo no preço final da mercadoria. Outra grande questão era que esse tributo possuía o mesmo fato gerador daquele previsto no imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais e sobre o imposto do consumo: a introdução de mercadoria no circuito comercial (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 18615).

Assim, já em 1965, ocorreu a reforma tributária prevista na Emenda Constitucional n. 18/65, que foi logo substituída pelo “novo sistema tributário incorporado pela Constituição de 1967, a qual reestabeleceu (*sic*) a discriminação constitucional de rendas tributárias, enumerando os impostos cabentes de forma privativa a cada um dos entes políticos da tributação” (HARADA, 2017, p.2).

Baleeiro (2018) destaca a introdução do princípio da não cumulatividade pela mencionada Emenda, embora já houvesse, na legislação ordinária, a previsão de sua destinação para o Imposto sobre Consumo, de forma a tentar resolver as críticas e a alta importância da carga tributária gerada.

Ressalte-se que a EC n. 18/65 previa, em seu artigo 12, § 2º a não incidência do tributo sobre os gêneros de primeira necessidade, tendo remetido a definição de quais seriam estes a ato do Poder Executivo, mencionando, desde aquela época, a observação da necessidade de aplicação do princípio da seletividade com relação ao mencionado tributo.

A Constituição de 1967 afastou a previsão acima, prevendo a aplicação de alíquota uniforme para todas as mercadorias, devendo o Senado Federal realizar a determinação da alíquota máxima¹⁶.

Com a vinda da Constituição de 1969 ficaram preservadas as principais características do tributo, visto que “em ambos os textos não se podia fazer incidir o imposto sobre operações realizadas por pessoas físicas, sem o caráter de habitualidade, limitada que estava a incidência do ICM às operações realizadas por produtores, industriais e comerciantes” (HARADA, 2017, p. 4). Assim, temos que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) era eminentemente fiscal, visto que tinha, por fundamento, a arrecadação de receitas aos entes federativos.

Com a vinda da Constituição de 1988, o ICM transforma-se em ICMS, tendo sido ampliadas suas hipóteses de incidência, como bem destacado por Harada no texto abaixo:

O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal. Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo (HARADA, 2006, p. 427).

Há, ainda, a extinção dos impostos únicos sobre “energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes, e sobre minerais do país, sendo estes bens tributados pelo ICMS, alterando, assim, a sua competência para o âmbito estadual” (PEREIRA, 2010, p. 28).

Ademais, com a Constituição de 1988, o ICMS passou a ser, também, tributo de natureza extrafiscal, ante a novidade trazida pelo art. 155, § 2º, inciso III da CRFB. Portanto, através da previsão constitucional da aplicação da seletividade ao tributo, este passava a ter a “função de facilitação da circulação de mercadorias essenciais” (BERGAMINI, 2008, p.

¹⁶ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

(...)

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.

38). Dessa forma, o autor Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2008, p. 50) ressalta que “a seletividade faz com que o imposto assuma função extrafiscal porque, onerando diferentemente os fatos tributáveis, o imposto realiza uma função na atividade econômica”.

Temos, portanto, que o ICMS é, atualmente, um tributo de competência dos Estados, não-cumulativo, cujo fato gerador é a ocorrência de 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 iniciem-se no exterior. Adicionalmente, suas características mostram seu caráter extrafiscal.

Sobre a questão, Paulsen (2017) destaca as bases econômicas do tributo, explanando que este ocorrerá quando:

1. Da operação de circulação de mercadorias;
2. Das operações mistas de circulação entre mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
3. Da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
4. Da prestação de serviços de comunicação;
5. Da importação de bens e mercadorias;
6. Da importação de serviços.

Verificadas as hipóteses de incidência do tributo, a próxima seção analisa os conceitos abertos dentro bases econômicas e a sua relevância para a presente dissertação.

5. 1. 3. 2 A circulação de mercadorias

O ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação” (MELO, 2009). Assim, incidirá o imposto em questão a cada passo da etapa produtiva – fabricação, distribuição, venda.

A exata definição do conceito de “circulação de mercadorias” é extremamente controversa e tem sido debatida desde longa data entre tributaristas. Sobre o tema, Harada defende que “operações relativas à circulação de mercadorias configura conceito autônomo, próprio do Direito Tributário”, conceito esse que abarcaria também a circulação física, destacando que deve ser considerado “como um dos elementos contemporâneos do fato gerador do ICMS a saída física, e não apenas aquela que implica a transferência de propriedade ou posse (circulação jurídica)” (HARADA, 2017, p. 9).

Não obstante, prevalece a posição sustentada por Paulsen (2017) no sentido de que “circulação” é transferência de titularidade, ou seja, somente há circulação quando a mercadoria é transferida de propriedade ou posse¹⁷.

Portanto, para que haja a efetiva circulação, é necessário que o objetivo final seja a realização de venda ou negociação onerosa entre as partes, de maneira que a circulação para doação, por exemplo, não está inclusa.

O Supremo Tribunal Federal (STF) adotou tal posicionamento quando asseverou, que:

A não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto (BRASIL, 2010).

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a Súmula 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (BRASIL, 1996).

Finalmente, temos que “mercadorias”

[n]ão são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza (PAULSEN, 2017, p. 353).

Pelo exposto, tendo em vista a incidência de tributo apenas sobre condutas reveladoras de riqueza, a busca do ICMS, na hipótese em questão, é a tributação em cada uma das etapas da cadeia produtiva de produto destinado à mercancia.

5. 1. 3. 3 A não-cumulatividade

A não-cumulatividade do ICMS encontra previsão constitucional no art. 155 § 1º, I da CRFB, o qual dispõe:

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

¹⁷ No mesmo sentido José Nabantino Ramos, Pontes de Miranda e Geraldo Ataliba (PAULSEN; MELO, 2009, p. 6 e 352)

operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 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; (grifo nosso). (BRASIL, 1988)

Como já bem ressaltado quando tratamos do IPI, o imposto cumulativo incide, sucessivamente, em todas as operações tributáveis, por meio de uma alíquota fixa, sobre o valor global de cada uma delas (incidências em cascata).

Assim, no imposto não cumulativo, a incidência ocorre uma vez só, sobre o valor total final da mercadoria ou durante cada uma das etapas da produção, porém somente sobre o “valor acrescido em cada uma dessas operações” (HARADA, 2017, p. 4). Não há, portanto, incidência daquele imposto sobre valores já atingidos.

Por óbvio, quando a mercadoria adquirida for isenta de ICMS, não é permitida a tomada de crédito, conforme disposto no art. 155, § 2º, II, da CRFB, da mesma maneira em que a saída isenta ensejará a anulação do crédito anterior. A única exceção à situação apontada ocorre no caso de exportação de mercadorias visto que, nesse caso, há expressa previsão no art. 155, § 2º, X, “a”, da manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Importante ressaltar que a não cumulatividade atinge todas as bases econômicas do ICMS supramencionadas, não só a circulação de mercadorias. Tal assertiva é demonstrada, por exemplo, no entendimento do STJ no Recurso Especial 842.270, no sentido de que é possível a tomada de crédito sobre a energia elétrica configurada como insumo para determinada atividade (PAULSEN, 2017).

Portanto, tem-se que o ICMS é verdadeiro imposto indireto, eis que incidente especialmente na venda de mercadorias, com o recolhimento realizado pelas sociedades empresárias e cujo repasse e ônus é diretamente suportado pelo consumidor, visto que embutido no preço final do produto. A não cumulatividade busca evitar a tributação excessiva sobre o consumo da população.

5.3.1.4 Alíquotas

De acordo com o Dicionário Aurélio, alíquota é o “percentual com que determinado

tributo incide sobre o valor do que é tributado” (FERREIRA, 2010, p. 34). No sistema tributário brasileiro, há a possibilidade de estabelecimento de alíquota do tipo específica ou do tipo *ad valorem*, de maneira que

[a] alíquota específica se expressa mediante a indicação de uma certa quantia fixa em dinheiro a ser multiplicada pelo número de unidades de medida de riqueza tributável, como peso, número e volume. Ex.: Imposto cobrado na importação de combustíveis – a alíquota poderá ser expressa por uma quantia em moeda, tantos reais, ou tantos centavos de real, por cada tonelada, ou por cada litro. A alíquota *ad valorem* (mais utilizada) se expressa mediante determinado percentual a ser aplicado à base de cálculo (TRINDADE; BARED; SILVA, 2008, p. 134).

No caso do ICMS, a CRFB prevê o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações externas, bem como as alíquotas interestaduais, através de resolução do Senado Federal¹⁸.

As alíquotas internas serão aplicáveis quando a operação não ultrapassar a venda do estado, enquanto as interestaduais envolvem operações em que a mercadoria se destina ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com destino em estado diferente do de saída da mercadoria.

Nas operações internas, nas importações e nos serviços prestados ao exterior, os Estados fixam normalmente a alíquota básica de 17% ou 18%, enquanto, nas prestações de serviço de comunicação, as alíquotas são mais elevadas (25% ou mais) (PAULSEN; MELO, 2009).

Assim, os Estados, por meio de leis ordinárias, definem seus regulamentos próprios relativos a esse imposto, que envolvem regras internas, como, por exemplo, os mecanismos de transferências aos municípios, percentuais com destinação interna a setores econômicos e/ou sociais, dentre outros. Definem, ainda, suas alíquotas internas, nos termos já expostos.

¹⁸ “Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)”

Dentro do quadro normativo, a Resolução nº 22 de 19/05/1989, do Senado Federal, estipulou alíquotas de ICMS aplicáveis para operações interestaduais, com valor de 12%. Nos casos de operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, as alíquotas serão de 7% quando destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Ressalte-se que, nas operações interestaduais, terá aplicação o chamado “diferencial de alíquota”, ou seja “ao Estado destinatário caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior)” (PAULSEN, 2017, p. 359). O objetivo desse mecanismo encontra-se em evitar a guerra fiscal e redistribuir os valores de ICMS arrecadados. Isso porque, inexistente tal pagamento, haveria sempre maior venda das mercadorias produzidas em estados com menor alíquota de ICMS.

Entretanto, apesar dos esforços mencionados, ainda ocorre significativa guerra fiscal entre os estados, com a concessão de benefícios tributários indevidos (OCKÉ-REIS, 2012), conforme será explanado quando da abordagem sobre os Convênios ICMS.

5.3.1.5 Base de cálculo

A base de cálculo é elemento do tributo que determina sua natureza jurídica específica, conferindo, ainda, a própria identidade ao imposto (MACHADO, 1999). Nos dizeres de Carrazza, a “base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critério para mensurar o fato impositivo tributário (...). Evidentemente, deve ser apontada na lei, já que também ela está submetida ao regime da reserva legal” (CARRAZZA, 2012, p. 97).

No que tange o ICMS, Pereira destaca que

[a] base de cálculo tem como objetivo materializar a hipótese de incidência do tributo, que, no caso do ICMS, são as descritas no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, ou seja, as 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 (PEREIRA, 2010, p. 43).

Para o caso do ICMS, a base de cálculo será o valor da operação mercantil e o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, devendo ser observado o disposto no art. 13 da Lei Complementar 87/96. Logicamente, a não cumulatividade do tributo determina que o valor tributado a título de ICMS nas operações

anteriores deverá ser creditado.

Não obstante, acerca da base de cálculo do ICMS, grande polêmica envolve o denominado “cálculo por dentro”, ou seja, a integração do próprio imposto em sua base de cálculo, o que ocorre no ICMS. Tal circunstância é prevista no art. 13, § 1º, I da Lei Complementar n. 87/96.

Art. 13 § 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 (BRASIL, 1996).

Paulsen expõe a crítica doutrinária, no sentido de que a previsão legal acima acaba por ensejar verdadeiro “imposto sobre imposto”, ao invés de “imposto de operações mercantis”, inclusive com violação da competência tributária (PAULSEN; MELO, 2009, p. 253). No mesmo sentido, muito pertinente é a crítica realizada por Gassen quando expõe que

[a] falta de transparência no fenômeno tributário brasileiro alcança também as alíquotas praticadas no principal imposto brasileiro sobre o consumo de bens e serviços, o ICMS. As alíquotas nominais não são as alíquotas reais, pois o cálculo é feito “por dentro” (o imposto integra a sua própria base de cálculo), em uma clara afronta à lógica e à sistemática da Constituição Federal. A título de exemplo: uma alíquota de 18% importa em uma alíquota real de 21,95%, e uma alíquota de 25% corresponde a uma alíquota real de 33% (GASSEN, 2016, p. XVII).

Constata-se, portanto, que a sistemática do “cálculo por dentro” acaba por ensejar um aumento da alíquota efetiva no valor final a pagar, que jamais corresponderá à alíquota nominal fixada. **O Erro! Fonte de referência não encontrada.** abaixo ilustra a diferença na forma de cálculo do tributo “por dentro” e “por fora”, tal como ocorre em outros sistemas, como dos Estados Unidos da América.

Através da tabela abaixo constata-se a consequência da adoção de tal sistema: enquanto no “cálculo por fora” a alíquota efetiva a ser paga pelo consumidor é de 25%, no “cálculo por dentro”, chegará a 33%, já que o montante final a ser cobrado do contribuinte pela mercadoria será R\$ 125,00 e não R\$ 100,00.

Quadro 4 – Exemplo de cálculo do tributo “por dentro” e “por fora”.

Cálculo “por dentro”	Cálculo “por fora”
Preço inicial da mercadoria/serviço: R\$ 100.	Preço inicial da mercadoria/serviço: R\$ 100,00.
Alíquota nominal 25%	Alíquota nominal 25%
Montante cobrado do usuário: R\$ 133,33	Montante cobrado do usuário: R\$ 125
Nota fiscal: Há o destaque do imposto para meros fins de controle	Nota fiscal: tem-se a adição do imposto ao valor da mercadoria/serviço

Fonte: Adaptado de MOREIRA; TEIXEIRA, 2013, p. 18.

Não obstante, o STF validou tal previsão quando do julgamento do Recurso Extraordinário 212.209, entendendo constitucional essa fórmula, sob o argumento de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação e que “quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra a sua própria base de cálculo”.

Ainda sobre a questão acerca “da incidência de incidência” de tributos na base de cálculo do ICMS, merece destaque a exclusão do valor do IPI da sua base de cálculo, determinada pelo art. 155, § 2º, XI, CRFB, “quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

Ademais, o STF entendeu, no Recurso Extraordinário 240.785¹⁹, pela necessidade de exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo da COFINS, tendo em vista que o imposto em questão não pode ser considerado como “faturamento”.

Finalmente, cabe destacar que a jurisprudência não tem sido uniforme com relação à inclusão de tributos na base de cálculo de outros, decidindo pela inclusão em determinadas hipóteses e exclusão em outras (HARADA, 2017, p. 84).

¹⁹ Segundo a ementa da RE 240.785: TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. RE 240.785. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 08.10.2014. Tribunal pleno.

5. 3. 1. 6 Isenções e benefícios fiscais

O art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN) categoriza “isenção” como forma de exclusão do crédito tributário²⁰. Assim, verifica-se que, no caso das isenções, ocorre o fato gerador e existe o crédito tributário, havendo, em verdade, dispensa do pagamento do tributo. Portanto, justamente por serem exceções, situações em que o legislador pontualmente dispensou o pagamento do tributo, apesar da ocorrência do fato gerador, é que dependem de lei que especifique as “condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”²¹.

Assim, temos que

[a] norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efetivos da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. (...) O efeito de exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento (PAULSEN, 2017, p. 258).

A CRFB remete, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, “g”, à necessidade de elaboração de Lei Complementar para regulamentar a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, dispondo, tão somente, que devem ocorrer mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

Tal previsão reside, por óbvio, na necessidade de evitar conflitos entre os Estados, tendo em vista a competência estadual do mencionado tributo, o que poderia inviabilizar por completo a federação.

Sobre o tema, foi recepcionada a Lei Complementar 24/75, a qual prevê, em seu art.

²⁰ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

²¹ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

1º:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. (BRASIL, 1975)

Portanto, constata-se que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS depende de aprovação por decisão unânime dos Estados²², sob pena de nulidade do ato e ineficiência do crédito fiscal, além de, obviamente, a exigibilidade do montante de imposto não pago ou devolvido, nos termos do art. 8º da Lei Complementar acima mencionada.

Ressalte-se que é possível que determinado benefício abranja tão somente determinados Estados²³ e que os Convênios possam definir as “condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do ICMS” (BRASIL, 1975)

A exigência de unanimidade para a aprovação dos benefícios fiscais acabou por engessar suas concessões e ensejou inúmeros casos de Leis Estaduais que previam, inclusive, de forma ostensiva, isenções, reduções de base de cálculo, concessão de crédito, concedidas unilateralmente pelos Estados e objeto de inúmeras ações judiciais questionadoras de sua constitucionalidade²⁴, dando azo à verdadeira guerra fiscal na federação.

Dessa forma, para tentar apaziguar a guerra fiscal instaurada entre os membros da

²² Lei Complementar 24/75, art. 2º. “Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de **decisão unânime** dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. (grifo nosso)

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.”

²³ Lei Complementar 24/75, art. 3º. “Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.”

²⁴ Vide os casos analisados pelo STF: ADI 3796, ADI 4481, ADI 429, ADI 3567, RE 628075 (submetido ao regime da repercussão geral e ainda pendente de julgamento), entre outros.

federação, surgiu, em 2014, o Convênio ICMS n. 70/2014, pactuado entre 21 estados e dispondo sobre

[a]s regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição (BRASIL, 2014)

Ressalte-se que o mencionado convênio:

Não se trata de diploma que efetivamente estabeleça regras relativas à concessão de benefícios fiscais (...) mas tão somente um protocolo de intenções para demonstrar qual seria a posição de cada um dos estados signatários quando a matéria viesse a ser discutida no âmbito do CONFAZ (COELHO, 2018, p. 43).

Na esteira do Convênio supra, foi elaborada a Lei Complementar n. 160/2017 para regulamentar a remissão dos créditos tributários concedidos unilateralmente pelos Estados. O mencionado diploma legal menciona a possibilidade de que os estados deliberem, através de convênio, pela remissão dos créditos em questão bem como sobre a reinstituição de isenções concedidas. O conteúdo mais relevante da lei em questão é o previsto em seu art. 2º:

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:
I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e
II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. (BRASIL, 2017)

Assim, importantíssimo constatar que a Lei Complementar 160/2017 excepcionou a Lei Complementar 24/75, possibilitando a aprovação de convênio que delibere sobre a concessão de isenção e benefícios fiscais de ICMS sem a necessidade de unanimidade, tudo com o objetivo de pacificar a guerra fiscal existente e trazer segurança jurídica aos contribuintes.

Ainda em 2017, foi aprovado o Convênio ICMS 190/17 com o objetivo de realizar a regulamentação prevista pela Lei Complementar 160/2017, ficando vencidos os estados de Amazonas, São Paulo e Paraná, em alguns de seus aspectos.

Portanto, constata-se a tentativa federativa de minoração da guerra fiscal existente em torno do ICMS e das legislações unilateralmente produzidas pelos estados, concedendo inúmeros benefícios fiscais, as quais também ocorrem no âmbito da indústria farmacêutica, como adiante será exposto.

5. 3. 1. 7 O ICMS e a indústria farmacêutica

Como já citado anteriormente, o ICMS é o tributo com o maior peso no preço dos medicamentos (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012, p. 25). Ademais, sua regressividade acarreta prejuízo aos consumidores de menor renda, visto que o valor do tributo é igualmente cobrado de todos, afetando-os, proporcionalmente, de maneira mais significativa.

Diferentemente dos demais tributos abordados nesta pesquisa, a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS não pode ser realizada por somente um ente federativo. Depende, assim, da votação no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), conforme explicitado anteriormente e disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, da CRFB.

Os Convênios são, dessa forma, o instrumento de maior relevância no Direito brasileiro para a determinação de valores diferenciados de ICMS nos medicamentos, já que “não há outros benefícios fiscais como redução da base de cálculo ou de crédito outorgado para o consumidor final, seja este de famílias ou de instituições” (MAGALHÃES *et al.*, 2009, p. 16).

Não obstante sua importância, verifica-se que, em verdade, poucos são os medicamentos efetivamente isentos de ICMS. Nesse aspecto, mostram-se especialmente relevantes os Convênios n. 104/89, que autoriza a concessão de isenção do ICMS na importação de bens destinados a ensino, pesquisa e serviços médico-hospitalares e o Convênio n. 140/01, que concede isenção do ICMS nas operações com 16 medicamentos²⁵.

Abaixo destacamos outros convênios (**Erro! Fonte de referência não encontrada.**) que consideramos especialmente importantes:

²⁵ Os medicamentos são: mesilato de imatinibe, interferon alfa-2A, interferon alfa-2B, peg interferon alfa-2A, peg interferon alfa -2B, cloridrato de erlotinibe, malato de sunitinibe, nas concentrações 12,5 mg, 25 mg e 50mg, telbivudina 600 mg, ácido zoledrônico, letrozol, nilotinibe 200 mg, desatinibe 20 mg ou 50 mg, ambos com 60 comprimidos, Complexo Protrombínico Parcialmente Ativado (a PCC), rituximabe, alteplase, nas concentrações de 10 mg, 20 mg e 50 mg e Tenecteplase, nas concentrações de 40 mg e 50 mg

Quadro 5 – Convênio de isenções de ICMS para medicamentos emitidos pelo CONFAZ.

Tema	Convênio
Isenções em compras públicas	Convênios ICMS n. 87/02, 26/12, 170/15 e 13/17
Isenções em medicamentos para tratamento de HIV	Convênios ICMS n. 70/87, 130/92, 51/94, 10/02
Isenções em medicamentos para tratamento de câncer	Convênios ICMS n. 162/94, 34/96, 104/01 e 114/14.
Isenções em medicamentos para tratamento de Dengue	Convênio ICMS n. 95/98
Isenções em soros e vacinas	Convênios ICMS n. 05/00 e 73/00
Isenções em medicamentos integrantes do programa Farmácia Popular	Convênios ICMS n. 56/05 e 81/08
Isenções em medicamentos utilizados em pesquisa com seres humanos	Convênios ICMS n. 09/07
Isenções em medicamentos para tratamento da Gripe A (H1N1)	Convênio ICMS n. 73/10

Fonte: Elaboração própria

Constata-se, assim, que a concessão de isenção de ICMS nos medicamentos abarca apenas seu pequeno contingente, restringindo-se, na maior parte, para os casos de compras públicas e, no caso de compras privadas, somente para doenças cujo combate foi objeto de grandes políticas governamentais.

Verifica-se, especialmente no Estado do Rio de Janeiro, a previsão disposta no art. 2º, I, “b”, da Lei Estadual nº 4.056/ 2002, que prevê a não incidência do adicional de alíquota do Fundo de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais no caso dos Medicamentos Excepcionais previstos na Portaria nº 1.318, de 23/07/2002, do Ministério da Saúde, e suas atualizações e em Lei estadual específica. Ressalte-se que tal Portaria foi posteriormente revogada, mas que, no Processo Administrativo nº E-04/079/2627/2016 a Secretaria de Estado de Fazenda concluiu:

Conclui-se que o artigo 2º, I, “b”, da Lei nº 4.056/2002 compreende os “Medicamentos Excepcionais previstos na Portaria nº 1.318, de 23/07/2002, do Ministério da Saúde, e suas atualizações e em Lei estadual específica”, devendo ser observada, a fim de afastar a tributação do FECP, a relação de medicamentos prevista no artigo 1º da Portaria nº GM/MS nº 106, de 22 de janeiro de 2009 (relativa ao Anexo II, que aprova novos termos e valores relacionados ao Componente de Medicamentos de Dispensação Excepcional). (SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO; SUBSECRETARIA DE RECEITA, 2016, p. 7)

Assim, sobre esses medicamentos haverá somente a incidência da alíquota regular de ICMS, no montante de 18%.

Considerando o panorama apresentado, mostra-se importantíssima a conclusão extraída por Magalhães sobre o tema em questão:

O ICMS é o tributo que mais conta na composição da carga tributária desses produtos. É reduzido o número de medicamentos isentos. Isso ocorre basicamente em relação àqueles contra a Aids (Convênio Confaz 51/1994) e aos quimioterápicos (Convênio Confaz 104/1989) (2009, p. 23).

Não há, ainda, qualquer tipo de regulamentação de gradação de alíquotas ou regime diferenciado de ICMS de acordo com o tipo ou categoria do medicamento, como ocorre com o IPI e o PIS/COFINS.

Portanto, considerando-se o número reduzidíssimo de medicamentos objeto de isenção tributária de ICMS, devem ser consideradas, como regra, a aplicação das alíquotas básicas para essa categoria, em cada um dos estados, como abaixo demonstrado no **Erro!** **Fonte de referência não encontrada.** na sequência.

Quadro 6 - Alíquotas de ICMS nas unidades federativas.

Unidade Federativa	Alíquota Interna
RJ	20%
AM, AP, BA, CE, MA, MG, PB, PE, PI, PR, RN, RS, SE, SP, TO e RJ (medicamentos do Componente Especializado)	18%
Demais Estados	17%
RO	17,5%
MG e SP (exclusiva aos medicamentos genéricos)	12%

Fonte: CMED

Por todo o abordado, tem-se que a tributação final dos medicamentos deve considerar, especialmente, a análise conjunta da (i) existência de isenção de IPI; (ii) do regime de PIS/COFINS aplicável e, finalmente; (iii) do enquadramento do produto em questão em lista de Convênio ICMS, o que somente ocorre em reduzidos casos.

A partir dessa análise é possível, desde já, vislumbrar sua relevância no preço final do medicamento, considerando as regras pertinentes para tanto, as quais serão tratadas a seguir.

5. 2 A PRECIFICAÇÃO DE MEDICAMENTOS NO BRASIL

5. 2. 1 O objetivo da regulação dos preços

O mercado farmacêutico possui características peculiares, que tornam esse nicho único na economia. Além da imprescindibilidade para a vida humana, o setor em questão realiza gastos significativos com pesquisa e desenvolvimento (P & D) de produtos, além da natureza credencial dos medicamentos e possíveis “problemas de agência” dele oriundos (LISBOA *et al.*, 2001, p. 2).

A natureza credencial dos medicamentos denota a existência de diferença entre a pessoa que prescreve a compra do produto (médico) da pessoa que efetivamente o consome (paciente) e a impossibilidade técnica de que este último escolha por si só. Daí pode decorrer o denominado “problema de agência”, ou seja, há diferença entre os aspectos considerados mais relevantes pelas partes, visto que o médico pode não levar em consideração a renda do paciente ao prescrever o medicamento escolhido, buscando, tão somente aquele que entende mais apropriado ao caso e, de outro lado, o paciente deixa de aderir ao tratamento, considerando sua impossibilidade financeira.

Além dos aspectos mencionados, Godoy *et al* destaca as determinantes desse mercado quando explicita que

[v]árias características estruturais tornam o mercado de medicamentos imperfeito do ponto de vista concorrencial, entre elas destacam-se: a) elevada concentração; b) o fato de o consumidor estar tecnicamente impossibilitado de decidir o que consumir; c) assimetria de informação entre os participantes do mercado; d) existência de patentes; e) fidelidade à marca (uma marca famosa desempenha um papel importante no processo de ingresso em um mercado relevante); f) existência de barreiras à entrada. As barreiras potenciais à entrada são: 1) elevados custos irrecuperáveis (*sunk cost*) em P&D, manufatura, desenvolvimento da marca e pesquisa; 2) barreiras tecnológicas; 3) elevados recursos financeiros, para adquirir ou construir bases físicas e equipamentos indispensáveis à produção. Elas conferem um poder monopólico às empresas estabelecidas, já que inibem a entrada de novos concorrentes pela impossibilidade de recuperarem os custos incorridos em sua instalação (SCHYMURA, 1999, p.87). Outra característica igualmente importante neste mercado é o elevado gasto em propaganda, pois a manutenção das vendas de produtos antigos (tradicionais) e o lançamento de produtos inovadores/novos requerem uma complexa estrutura de propaganda (GODOY; OLIVEIRA; CÂMARA, 2004, p. 3).

Constata-se, portanto, que o mercado em questão é economicamente complexo, de forma que a simples dinâmica entre oferta/demanda não é capaz de ensejar equilíbrio dos

preços, caracterizando a denominada “baixa elasticidade” do mercado.

As questões apontadas possuem graves reflexos no Brasil, onde,

[e]m 2011, as despesas com medicamentos out-of-pocket (mercado de varejo) representavam 71% dos gastos totais com medicamentos, apesar de todo o empenho do governo em aumentar as compras governamentais de medicamentos e a ampliação de programas como o Farmácia Popular (LIEBHARDT, 2012, p. 117).

Evidente, portanto, que os preços dos medicamentos possuem extrema relevância social e impacto no bem estar da população, especialmente quando 37% do gasto envolvendo saúde pelas famílias brasileiras era com medicamentos (DOS SANTOS *et al.*, no prelo), sendo necessária a regulação para o equilíbrio de oferta e demanda, favorecendo o acesso dos pacientes e, ao mesmo tempo, permitindo que a indústria obtenha lucro (DOS SANTOS *et al.*, no prelo).

5. 2. 2 O histórico da regulação no Brasil

A regulação do mercado farmacêutico pode ocorrer tanto pelo prisma da demanda, através de instrumentos como utilização de guias terapêuticas, prescrição de princípios ativos, copagamento e criação de sistemas públicos e privados de financiamento para aquisição de medicamentos, como pelo aspecto da oferta, com políticas de defesa da concorrência e controle de preços (TEIXEIRA, 2006, p. 2).

No Brasil, a regulação de preços existe desde 1808, quando o príncipe regente determinou o tabelamento dos preços de medicamentos (GODOY; OLIVEIRA; CÂMARA, 2004). Recentemente, a intervenção ocorre desde a década de 1940, com intensa variação de grau de controle ao longo dos anos (DOS SANTOS *et al.*, no prelo).

Nos anos 70-80, o controle era realizado pelo Conselho Interministerial de Preços, com o tabelamento de preços. O método em questão acabou falhando, visto que

[p]ara driblar o controle de preços, algumas indústrias passaram a adotar táticas como: superfaturamento, via compra direta da matriz; uso de matéria prima de qualidade inferior, autorização forjada e “maquiagem” dos produtos – que consistia em pequenas modificações (...) no produto, para justificar o aumento dos preços (GODOY; OLIVEIRA; CÂMARA, 2004, p. 12).

Assim, como o reajuste da tabela de preços tinha por base o envio de planilha de custos pelas empresas e estas não eram confiáveis pelos motivos acima citados, os preços

acabaram evoluindo, com graves consequências inflacionárias²⁶, culminando com a extinção do Conselho Interministerial de Preços em 1990.

Após esse período, o Brasil experimentou o congelamento de preços de março de 1990 a fevereiro de 1991, seguidos de período de completa liberação. Desse modo,

[e]m outubro de 1990 apenas os medicamentos de uso contínuo tinham preços controlados (...) e em maio de 1992 (...) os preços de medicamentos foram novamente liberados e estabeleceu-se a margem máxima de lucros para as farmácias (GODOY; OLIVEIRA; CÂMARA, 2004, p. 12).

A liberação dos preços ensejou seu aumento descontrolado, culminando na “crise de medicamentos no Brasil”, com elevação de quase 44% do preço médio de medicamentos (GODOY; OLIVEIRA; CÂMARA, 2004, p. 12).

Mesmo no início do Governo Fernando Henrique Cardoso (1995 a 1996), inexistia controle formal dos preços dos medicamentos, culminando em um aumento final de US\$ 1,86 por unidade para US\$ 4,85, representando um acréscimo de 260% (TEIXEIRA, 2006, p. 12).

Após as graves falhas dos métodos anteriores para o alcance de um mercado farmacêutico equilibrado, criou-se, em 2001, a Câmara de Medicamentos, a qual foi posteriormente substituída pela atual Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), até hoje em atuação.

A Lei n. 10.742/03 criou a CMED e destaca que o objetivo desse órgão é “a adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, voltados a promover a assistência farmacêutica à população, por meio de mecanismos que estimulem a oferta de medicamentos e a competitividade do setor”²⁷.

Evidente, ainda, o caráter social da CMED, tendo em vista seu objetivo maior de garantir assistência farmacêutica e o acesso a medicamentos, cumprindo com o determinado no art. 196 da CRFB, bem como seu viés redistributivo, já que restringe os lucros da indústria farmacêutica em favor da população (MIZIARA, 2013).

Tem início, assim, um novo marco na regulação do setor, a partir do estabelecimento das novas diretrizes para o reajuste de preços dos medicamentos, inclusive sua periodicidade

²⁶ Sobre o tema, destaca CONSIDERA (2002, p. 18):” Ao final do governo militar e nos dois anos iniciais da redemocratização, embora o CIP continuasse a existir, não foi muito bem sucedido na sua missão de controlar preços. O que mais se poderia dizer deste conselho se a inflação inicia uma espiral ascendente e explosiva após a segunda crise do petróleo em 1978, passando a ser de 200% em 1981, chegando em 1985 aos assombrosos (mais tarde se descobriria modestos) 500%?”

²⁷ Art. 5º, Lei n. 10.742/2003.

anual (art. 4º, § 7º, da Lei n. 10.742/03), em vigor até a presente data.

5. 2. 3 Formas de regulação de preço de medicamentos

O controle de preços dos medicamentos é um tipo de política adotada em diversos países pelo mundo, podendo ser exercido diretamente sobre o preço de venda do produtor, ou sobre o preço de venda ao consumidor.

Como mecanismos de controle do preço de produção, podemos destacar, por exemplo, a análise de custos, de preços de referência, de comparação com preços de medicamentos já existentes no mercado interno e de margens de lucro por meio do teto de preços. Já o controle do preço de venda ao consumidor tem como regra a “definição de percentual fixo ou declinante sobre o custo de produção dos medicamentos” (TEIXEIRA, 2006, p.10), com o estabelecimento de um preço máximo de venda para farmácia.

No caso da CMED, há o controle direto de preços, com a fixação de teto, ocorrendo em dois momentos: na “entrada do produto no mercado (definição de preços de novos medicamentos e novas apresentações) e nos reajustes concedidos aos medicamentos já comercializados” (DOS SANTOS *et al.*, no prelo, p. 23).

Importante destacar que os medicamentos que já eram comercializados antes da entrada em vigor da Lei n. 10.742/03 não tiveram uma nova fixação de preços, tendo sido utilizado o “preço-fabricante” que já era usado, conforme disposto no art. 4º, § 8º, da Lei n. 10.724/03.

Foi adotado, no caso do Brasil, o critério do teto de preços²⁸, ou “*price cap*”, no qual a CMED determina o preço máximo a ser praticado para a venda de determinado medicamento, bem como sua fórmula de reajuste, com periodicidade anual, nos termos já destacados. A Câmara considera como critério norteador para a fixação do preço de novos medicamentos o “ganho terapêutico e/ou grau de inovação” em comparação aos já existentes, de forma que, quanto maior os primeiros forem, maior poderá ser seu preço de entrada (DOS SANTOS *et al.*, no prelo, p. 12).

Há, assim, três tipos de “*price cap*” existentes atualmente: o Preço de Fábrica (PF), utilizado por fabricantes, importadores e distribuidores na venda a farmácias; o Preço

²⁸ Art. 4º, § 1º, da Lei n. 10.742/03. “O ajuste de preços de medicamentos será baseado em modelo de teto de preços calculado com base em um índice, em um fator de produtividade e em um fator de ajuste de preços relativos intra-setor e entre setores.”

Máximo ao Consumidor (PMC), ou seja, aquele aplicável no momento da venda ao destinatário final do produto e; o Preço Máximo de Venda ao Governo (PMVG), a ser utilizado tanto por fabricantes quanto por farmácias para a venda de medicamentos ao governo (DOS SANTOS *et al.*, no prelo, p. 60).

No caso do PMVG, poderá haver a determinação de uma redução, por meio do Coeficiente de Adequação de Preços (CAP), ou seja, de um “desconto mínimo obrigatório” a ser aplicado “nas aquisições de medicamentos destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS) (entes da Administração Pública direta e indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios)” (ANVISA, 2018, p. 1).

Nos termos do definido pela própria lista divulgada pela CMED:

O CAP, regulamentado pela Resolução nº 3, de 2 de março de 2011, é um desconto mínimo obrigatório e será aplicado sempre que forem realizadas vendas de medicamentos constantes do rol anexo ao Comunicado 6/2013 ou para atender ordem judicial. Conforme o Comunicado nº 06/2017 o CAP é de 19,28% (ANVISA, 2018, p. 1).

O CAP, anualmente, é redefinido pela CMED e segue metodologia própria para sua atualização²⁹.

O PF é fixado de acordo com o enquadramento dos novos produtos e novas apresentações nas categorias determinadas pelo art. 2º da Resolução CMED n. 02/2004, as quais consideram, nos termos já mencionados, o grau de inovação e/ou ganho terapêutico apresentado pelo produto³⁰.

²⁹ Segundo a ANVISA, o CAP é calculado a partir da média da razão entre o Índice do PIB per capita do Brasil e os Índices do PIB per capita da Austrália, Canadá, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia, Itália, Nova Zelândia, Portugal, ponderada pelo PIB. **Esse** índice foi extraído do Relatório do Índice de Desenvolvimento Humano – IDH das Nações Unidas. **Para maiores** detalhes, ver:

<http://portal.anvisa.gov.br/perguntas-e-respostas-preco-cap>

³⁰ Art. 2º Os produtos novos deverão ser classificados nas seguintes Categorias:

I - Categoria I: produto novo com molécula que seja objeto de patente no país e que traga ganho para o tratamento em relação aos medicamentos já utilizados para a mesma indicação terapêutica, com a comprovação de um dos seguintes requisitos:

a) maior eficácia em relação aos medicamentos existentes para a mesma indicação terapêutica;
b) mesma eficácia com diminuição significativa dos efeitos adversos; ou
c) mesma eficácia com redução significativa do custo global de tratamento.

Parágrafo único. O Comitê Técnico-Executivo poderá considerar outras vantagens terapêuticas agregadas desde que cientificamente comprovadas.

II – Categoria II: produtos novos que não se enquadrem na definição do inciso anterior.

Art. 3º As novas apresentações deverão ser classificadas como:

I – Categoria III: nova apresentação de medicamento já comercializado pela própria empresa, em uma mesma forma farmacêutica.

II – Categoria IV: nova apresentação de medicamento que se enquadrar em uma das situações:

a) medicamento que seja novo na lista dos comercializados pela empresa, à exceção dos casos previstos no inciso III deste artigo;

O PMC reflete o PF devidamente reajustado, além da tributação a ser aplicada nos termos expostos neste capítulo e a margem de comercialização do produto.

Nesse ponto é que o ICMS possui enorme relevância, visto que a prática do PMC dependerá da alíquota do estado em questão, impactando diretamente o valor do preço final do medicamento comercializado nas farmácias daquele ente federativo.

Desde o início dos anos 2000, a antiga Câmara de Medicamentos determinava mecanismos de definição do PMC, utilizando valores do PF ajustados pelas diversas alíquotas de ICMS e as Listas de Concessão de Crédito Tributário (LCCT). Desde então, anualmente, a CMED publica, por meio de resolução, a forma de definição dos valores de PF e PMC.

A norma em vigor em 2018, como pode ser verificado na Resolução CMED n. 01, de 09 de março de 2018, determinou, em seu artigo quarto, que o PMC atual: “será obtido por meio da divisão do Preço Fabricante (PF) pelos fatores constantes do quadro abaixo, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, conforme o disposto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000”. O **Erro! Fonte de referência não encontrada.** apresenta o mecanismo de conversão aplicado para 2018.

Quadro 7 - Fatores de Conversão do Preço Fábrica para Preço Máximo ao Consumidor.

PREÇOS MÁXIMOS AO CONSUMIDOR - PMC			
Alíquota de ICMS	LCCT		
	Lista Positiva	Lista Negativa	Lista Neutra
0%	0,723358	0,745454	0,740214
12%	0,723358	0,748624	0,742604
17%	0,723358	0,750230	0,743812
17,5%	0,723358	0,750402	0,743942
18%	0,723358	0,750577	0,744072
19%	0,723358	0,750932	0,744339
20%	0,723358	0,751296	0,744613

b) medicamento já comercializado pela empresa, em nova forma farmacêutica.

III – Categoria V: medicamento que se enquadrar em uma das seguintes situações:

a) nova forma farmacêutica no país;

b) nova associação de princípios ativos já existentes no país. IV – Categoria VI: medicamento classificado como genérico, de acordo com a redação dada pela Lei nº 9.787, de 10 de fevereiro de 1999, ao inciso XXI do artigo 3º, da Lei nº 6.360, de 23 de setembro de 1976. Parágrafo único. As novas apresentações de que tratam os incisos I e II, deste artigo, serão classificadas nas categorias III ou IV desde que não enquadradas na Categoria VI.

Fonte: Resolução CMED n. 01, de 09 de março de 2018.

A própria regulação brasileira demonstra, portanto, o alto grau de impacto de todas as políticas tributárias expostas neste capítulo quando da estipulação do PMC para cada ente federativo. A variação de alíquota de ICMS é o grande item chave na variação final, sendo discriminadas na próxima lista divulgada pela CMED.

5. 2. 4 Desafios e limites da regulação de preços de medicamentos no contexto brasileiro

Em que pese todos os critérios acima expostos para a regulação dos preços dos medicamentos no Brasil, é imprescindível ressaltar a existência de severas críticas acerca da efetividade dos limites determinados pela CMED. Isso porque, conforme conclui Miziara:

A política regulatória da CMED não contribui para a contenção da evolução dos preços dos medicamentos e não contempla o comportamento real dos preços no mercado. A causa desta situação é o fato dos tetos de preços estabelecidos pelo órgão regulador serem, na grande maioria das vezes, muito superiores à média dos preços dos medicamentos praticada no mercado. Sendo assim, a indústria dos medicamentos, farmácias e drogarias têm grande liberdade na fixação e no reajuste dos preços que se encontram muito abaixo da margem de comercialização estabelecida pela CMED (MIZIARA, 2013, p. 143).

A crítica reside, portanto, na alegação de que o teto para o PMC fixado pela CMED é extremamente alto, de forma que os preços efetivamente praticados sequer chegam a atingi-lo, criando significativo espaço para que a indústria farmacêutica manipule os preços de venda.

Esse fenômeno ocorre, inclusive, com os medicamentos originados depois da criação da CMED, acarretando, em 2009, uma variação de 33,8% da média de preços apurada no mercado, e o PMC bem acima dos 20% considerados regulares (MIZIARA, 2013, p. 144).

No mesmo sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU), quando da elaboração do Acórdão TCU 3016/2012, de 8 de novembro de 2012, concluiu que a CMED não constitui “parâmetro adequado para o referenciamento de preços em licitações públicas”, determinando, nesse documento, o alerta aos gestores públicos estaduais e municipais no sentido de que compras abaixo do preço de fábrica não são, por si só, corretas, podendo ensejar grave oneração de recursos públicos.

O próprio TCU determina, então, a necessidade de “pesquisa de preços prévia à licitação”, de forma que o gestor faça cumprir o disposto na Lei n. 8.666/93, sob pena, inclusive, de incorrer em sanções.

Não restam dúvidas que a regulação de preços de medicamentos no Brasil experimentou significativo avanço desde a criação da CMED. Não obstante, sua eficiência ainda deixa a desejar, devendo o controle de preços ser “melhorado e fortalecido, para cumprir a função de promover a assistência farmacêutica” (MIZIARA, 2013, p. 146).

O papel desempenhado pela CMED na regulação de preços revela-se aquém de sua função institucional, já que a manutenção de preços máximos ao consumidor extremamente elevados permite grande margem de manipulação pela indústria farmacêutica e evidencia a ausência de proteção efetiva do direito à saúde dos brasileiros. É essencial a construção de mecanismos de controle capazes de permitir a atuação do mercado sem cercear a capacidade de compra dos medicamentos pela população, especialmente no Brasil, em que mais de 70% das aquisições são feitas diretamente pelos consumidores.

6 A SELETIVIDADE COMO VETOR DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

6.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO MECANISMO DE COOPERAÇÃO E REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS

A ideia do pagamento de tributo, como bem explicada por Hugo de Brito Machado em sua obra, tem sua origem ainda no início da humanidade, quando os povos perdedores das guerras passavam a viver como escravos e pagadores de tributos dos vencedores, submetendo-se ao quantum que arbitrariamente estabelecessem (MACHADO, 1999, p. 10).

O grande objetivo inicial da tributação é, assim, garantir ao governo a correta arrecadação para que sejam assegurados os seus interesses.

Em 1215, a Carta Magna inglesa estabeleceu a ideia de uma relação jurídica, restringindo a liberdade do poder de tributar, antes absoluto, aos limites da lei (TORRES, 2015). Vislumbra-se, nesse momento, a existência também de direitos iniciais dos contribuintes, os quais deveriam ser protegidos dos interesses arrecadatórios arbitrários de seus governantes.

A concepção primária do Direito tributário envolve, assim, o primado da legalidade e a busca pela limitação do poder do Estado como cobrador de tributos (MACHADO, 1999, p.11). O olhar, nesse momento histórico inicial, volta-se para a proteção da invasão do patrimônio dos particulares de maneira ilimitada pelo governo, ainda sem preocupação maior com a alocação dos gastos dos valores arrecadados.

Não obstante, Liam e Nagel destacam a impossibilidade de olhar o sistema tributário separando os aspectos da arrecadação e do gasto desses valores. As regras de tributação não somente possibilitam angariar recursos, mas também sua realocação em áreas que beneficiem a coletividade, como segurança, saúde e educação, além da efetiva viabilização de prestações positivas.

Assim, para esses autores, a tributação teria duas grandes funções:

Ela determina que proporção de recursos da sociedade que vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares.

Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada, quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a distribuição (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 101).

A compreensão desses dois aspectos do sistema de tributação revela o amadurecimento civilizatório como coletivo, trazendo a compreensão de que sua importância maior não é a arrecadação, mas a distribuição de recursos por ela efetivada.

Nesse sentido, Rawls destaca essa importância ao tratar dos mecanismos de justiça redistributiva, sustentando:

A segunda parte do setor de distribuição é um sistema de tributação que tenha o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça. O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferência necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito (RAWLS, 1997, p. 45).

Assim, mostra-se possível a compatibilização de liberdades individuais e a livre iniciativa com a justiça social, através de um sistema tributário que efetivamente promova a redistribuição de riquezas (RIBEIRO, 2015, p.7), viabilizando verdadeira cooperação social.

Já Aliomar Baleeiro expõe:

O belo no Direito Tributário é que este ramo visa a tirar recursos financeiros dos mais ricos para utilizá-los em educação, saúde, assistência e previdência social, etc., especialmente em benefício dos economicamente mais fracos. A justiça tributária é norma informativa de todo o Direito, assim como de todas as espécies de tributos (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 200).

Para a realização da Justiça Tributária, faz-se necessário redistribuir efetivamente a renda, utilizando a arrecadação oriunda da tributação parcela mais rica para a prestação pelo estado, por meio de prestações positivas aos menos favorecidos. Ademais, imprescindível a efetivação do princípio da capacidade contributiva, com vistas a alcançar a divisão justa do ônus fiscal, inclusive através dos mecanismos de progressividade (RIBEIRO, 2015, p.8). Sem embargo, o alcance da redistribuição e da divisão de ônus tributário dependem, inexoravelmente, da reestruturação do sistema tributário, buscando-se a mitigação da tributação do consumo em prol daquela sobre a renda e patrimônio, possibilitando a arrecadação mais eficiente, voltada para a camada mais próspera da sociedade.

6. 2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SOBRE A RENDA

A carga tributária brasileira experimentou significativa alta desde a promulgação da CRFB, tendo em vista a implantação das contribuições fiscais. Experimentou-se uma alta, assim, de 22,4% do PIB em 1988, para 27,26% em 1995, 35,8% em 2002 e, finalmente, 35,9% em 2012 (BUFFON; MATOS, 2013, p. 18; RIBEIRO, 2015, p. 10).

Em 2009, temos que mais de 50% do arrecadado pelo Estado foi proveniente da tributação sobre o consumo, alcançando 18,13% do PIB (BUFFON; MATOS, 2013, p. 18). Somente para fins de comparação, verifica-se que a média de tributação sobre o consumo entre os países da OCDE é de 11,6% do PIB e que, nos Estados Unidos, chega a 4,4% somente (RIBEIRO, 2015, p. 11).

É bem verdade que a tributação sobre o consumo encontra fundamento na doutrina, já que surgida com o objetivo, na idade média, de alcançar aquelas “classes privilegiadas que não pagavam impostos diretos (clero e nobreza)” (NOGUEIRA, 1990, p. 4), sendo utilizado com significativa função social e “ordinatória da produção e do consumo” (NOGUEIRA, 1990, p. 4).

Assim, a renda estaria sendo indiretamente atingida através do preço e, pelo “aspecto da equidade, a imposição sobre aquilo que as pessoas retiram do produto nacional é preferível à imposição sobre aquilo que acrescentam” (TILBERY, 1974, p. 319). A tributação seria justa, portanto, pois incidiria sobre a possibilidade efetiva de determinado contribuinte poder gastar.

Todavia, a tributação pesada sobre o consumo enseja evidente efeito regressivo, já que todos os consumidores, independentemente de sua renda, arcam com o mesmo montante de impostos. Isso porque essa forma de tributação é denominada “indireta”, em que os consumidores finais – contribuintes de fato - são os que efetivamente assumem o ônus fiscal. Aqueles que ganham menos pagam mais tributos, proporcionalmente à renda que recebem. Exemplo desse fato no Brasil é a constatação de que, em 2005, aqueles que ganhavam até dois salários mínimos pagavam 48,8% da renda em tributos, enquanto os que recebem mais de 30 salários gastavam apenas 26,3% (BUFFON; MATOS, 2013, p. 19).

A tributação sobre o consumo acaba, assim, por agravar a desigualdade social, onerando ainda mais as camadas desfavorecidas da população. A manutenção desse sistema atende “muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e eficiência econômica do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social” (RIBEIRO, 2015, p. 13).

Uma das alternativas ao problema seria o aumento dos impostos sobre a renda e as grandes fortunas, os quais, por guardarem medida de pessoalidade, poderiam atingir diretamente aqueles das camadas mais ricas, constituindo verdadeiro “instrumento surdo a uma revolução social, sem sangue, suor ou lágrimas” (BALEIRO; DERZI, 2010, p. 1103).

Nesse sentido,

[o] imposto de renda progressivo tem aumentado sua importância desde o final do século XIX, por ser diferente de outras formas de tributação (como o imposto sobre o consumo ou as contribuições sociais) uma vez que, pelo menos em teoria, permite que se inclua em sua base de cálculo os rendimentos do capital, mesmo o que decorre de dinheiro poupado e não consumido. Considerando que os mais ricos economizam mais do que os mais pobres, o imposto se torna, assim, mais progressivo, pois que possibilita uma taxaço mais forte sobre os ricos do que sobre os pobres (BATISTA JUNIOR, 2015, p. 304).

A redistribuição da carga tributária, a busca da redução dos tributos sobre o consumo e o aumento daqueles sobre a renda teria, por objetivo, privilegiar o princípio da capacidade contributiva, de fácil aplicação nos impostos diretos. Sendo possível a identificação do contribuinte e seu enquadramento, a adoção de alíquotas mais pesadas e a utilização do mecanismo da progressividade, esse princípio basilar do direito tributário, viabilizador de toda a mecânica redistributiva, permearia de forma ainda mais profunda o sistema.

6. 3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no art. 145, § 1º da CRFB nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso) [...]

A capacidade contributiva consiste “na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação” (RIBEIRO, 2016, p. 16) ou, nos dizeres de Regina Helena Costa,

[o] conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o pericimento da riqueza lastreadora da tributação (COSTA, 2012, p. 112).

Tendo em vista a impossibilidade de identificação da capacidade contributiva individualmente, o legislador elege os chamados “fatos geradores”, ou seja, manifestações que, praticadas pelos indivíduos, revelam e exteriorizam riqueza. Exemplo de tal fato é, por exemplo, deter a propriedade de bem imóvel ou de automóvel, ou importar determinado

produto.

Nesse âmbito, Carrazza destaca a diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica, defendendo que a primeira não se configura por “qualquer manifestação de riqueza, mas aquela força econômica passível de concorrer às despesas públicas” (CARRAZZA, 2015, p. 128). A concepção de força econômica surge para ditar os limites da capacidade contributiva, impedindo a tributação confiscatória e, de outro lado, protegendo a oneração das rendas mínimas e “levando à graduação progressiva do sistema tributário” (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 1093).

Até por isso, a CRFB, nos termos acima destacados, utiliza a expressão “capacidade econômica”, reconhecendo as restrições do direito tributário, já que impossível a tributação onde não há riqueza revelada.

Assim, inviável a imposição de tributo sobre fato que não possua conteúdo econômico, como no exemplo do “imposto sobre a barba”, criado por Pedro, o Grande, na Rússia imperial ou ainda a existência de “imposto sobre o celibato” (CARRAZZA, 2015, p. 112), os quais seriam logicamente inconstitucionais no Direito brasileiro.

A capacidade contributiva, portanto,

[e]stá associada à capacidade econômica do indivíduo em contribuir para a manutenção do Estado e consiste no critério de diferenciação aplicado à igualdade no âmbito do Direito Tributário, haja vista servir de medida para a distribuição dos encargos estatais, igualando ou desigualando os contribuintes a partir das possibilidades econômicas de cada um (DANILEVIEZ, 2011, p. 143).

Verifica-se, portanto, o desdobramento da ideia de capacidade contributiva em (i) objetiva – ou absoluta – e (ii) subjetiva – ou relativa. A primeira revela uma dimensão vertical do princípio, enquanto a segunda refere-se ao seu aspecto horizontal.

Assim, no plano objetivo, o legislador, ao escolher os fatos geradores do tributo, fica adstrito àqueles capazes de exteriorizar riqueza, e explicitem efetiva capacidade econômica do contribuinte, nos termos acima descritos. São as chamadas “manifestações objetivas de riqueza” (CARRAZZA, 2015, p. 108).

No plano subjetivo, refere-se “à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerada seus encargos obrigatórios e inafastáveis), para o pagamento de certo imposto” (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 201). Fica, portanto, limitada pela vedação de tributação extremada, seja pela existência de cunho confiscatório, seja pela invasão ao mínimo necessário para a sobrevivência daquele contribuinte.

Ressalte-se que essas dimensões também devem estar presentes quando da realização

da interpretação das normas tributárias, que imponham oneração aos contribuintes, observando-se o princípio da igualdade e afastando-se do propósito inflexível de obtenção de receita.

Concluindo, em sua concepção objetiva, a capacidade contributiva é “fundamento jurídico do tributo” e diretriz para a eleição dos fatos geradores pelo legislador; em seu aspecto subjetivo, é critério de graduação do imposto e limite à tributação (COSTA, 2012 , p. 32).

6.3.1 Histórico

A concepção da capacidade contributiva, como bem destaca Ricardo Lodi Ribeiro (2016), se desenvolve juntamente com a concepção de justiça tributária. Desde a antiguidade, inclusive no Egito (COSTA, 2012), verificava-se a cobrança de tributos de acordo com a riqueza do contribuinte, o que se solidificou na Idade Média, com Santo Tomás de Aquino e Frei Pantaleão Rodrigues (RIBEIRO, 2016, p. 2).

São Tomás de Aquino, especificamente, busca fixar os limites da tributação, de maneira a impedir que ocorresse por interesses arbitrários e defendendo a possibilidade de um “direito de resistência”, ao dispêndio dos valores arrecadados (GREGORIO, 2007, 36).

Finalmente, em 1791, a capacidade contributiva passa a constar da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão que, em seu art. 13, dispunha:

Art. 13°. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades (ASSEMBLEIA GERAL DA ONU, 1948, n.p).

Posteriormente, Adam Smith fixou seu critério de tributação justa a partir da ideia de capacidade contributiva, elaborando a denominada “Teoria do Benefício”. Nesse sentido, ocupando a equidade um dos princípios para a tributação ideal (ARIENTI, 1987, p. 43), sustenta o autor que “os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção do crédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado” (SMITH, 1999, p. 485).

Dessa forma, a Teoria do Benefício preconiza que “os benefícios estatais, quase sempre limitados à segurança do indivíduo e à propriedade, são destinados aos cidadãos na proporção de sua riqueza” (RIBEIRO, 2015, p. 18). Assim sendo, a simples progressividade

dos tributos, com a aplicação da mesma alíquota para todos, seria suficiente para garantir o respeito à igualdade e à efetivação da capacidade contributiva, já que a base de cálculo naturalmente aumentaria e o valor total pago seria proporcional às posses de cada contribuinte.

A teoria em questão recebe severas críticas doutrinárias, pois o modelo fixado por Adam Smith seria insuficiente para garantir a efetiva justiça tributária, eis que

[f]az com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com a mesma alíquota (...). Mas isso desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto (CARRAZZA, 2015, p. 106).

Assim, a busca pela concretização da capacidade contributiva subjetiva e da igualdade fiscal levou à concepção da chamada Teoria do Igual Sacrifício de Stuart Mill, na qual o autor defendia que a “riqueza passa a ser menos útil ao titular a medida em que aumenta” (MILL, 1983 *apud* RIBEIRO, 2016, p. 3). Dessa forma, quanto mais riqueza o contribuinte possui, menos sacrifício este teria quando do pagamento do tributo. O cidadão deve contribuir “para as despesas públicas não em razão daquilo que recebe do Estado, mas de suas potencialidades econômicas” (CARRAZZA, 2015, p. 105). Dessa forma, a progressividade surge como mecanismo apto a corrigir essa distorção, de maneira que as alíquotas aumentem em conjunto com a base de cálculo.

A progressividade desponta como o grande mecanismo apto a efetivar o princípio da solidariedade, ou seja, a concepção de que os que podem devem pagar tributos para o bem-estar geral, inclusive daqueles que não podem fazê-lo, respeitando-se em concreto a capacidade contributiva. Nesse sentido, defende Carraza que “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva” (CARAZZA, 2015, p. 106).

Ao longo do século XX, a progressividade afasta-se dos fundamentos na teoria do igual sacrifício e passa a encontrar base no financiamento das prestações fornecidas pelo Estado à época da consolidação do Estado de Bem-Estar Social. A defesa atual desse instituto reside, portanto, na sua importância como mecanismo de redistribuição de renda, especialmente em países com maior desigualdade social (RIBEIRO, 2015, p. 18 e 19), já que possui mais efetividade na tributação das camadas mais favorecidas.

No Brasil, a progressividade é empregada no Imposto de Renda³¹ e no IPTU³², devendo-se ressaltar que o entendimento da Suprema Corte é no sentido da impossibilidade de instituição desse mecanismo para a cobrança determinado tributo, sem a respectiva previsão constitucional:

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVÓ JURÍDICO DA TESE. - Relevó jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição (BRASIL, 1999).

A teoria do igual sacrifício e sua análise sobre a utilidade do capital marginal levou diversos juristas a identificarem a capacidade contributiva como causa do tributo, colocando-a efetivamente no centro do Direito Tributário e caracterizando-a como pilar central de todo o sistema.

6.3.2 As ideias causalistas

A questão da causa origina-se no direito das obrigações e é amplamente discutida pela doutrina em todo o mundo, não havendo consenso, sequer, sobre sua legitimidade no âmbito do direito privado (GUIMARÃES, 1956, p. 1).

Não obstante, a busca no presente trabalho é a abordagem da questão no direito tributário, especialmente daqueles que abordaram a importância da capacidade contributiva como pilar e causa de todo o sistema.

A análise da causa busca explicar, em síntese, por que devemos pagar tributos, ou seja, o motivo da relação jurídica fiscal existir e o que legitima esse ônus. Embora o pensamento anticausalista³³, sustentasse que a causa só surgiria “quando existam prestações

³¹ Art. 153, § 2º, CRFB: “O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”

³² Art. 156, § 1º, CRFB: “Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) [...]”

³³ Nesse sentido: Ernst Blumenstein, Rubens Gomes de Sousa e Alfredo Augusto Becker.

recíprocas entre duas obrigações” (GUIMARÃES, 1956, p. 2), o que a tornaria inaplicável aos impostos, a enorme maioria de pensadores defende sua aplicabilidade ao direito tributário.

A noção de causa surge, como destaca Aliomar Baleeiro, com Raneletti em 1989, situando-a

[n]a transformação dos tributos em serviços e bens adequados à satisfação das necessidades públicas ou, por outras palavras, nas vantagens que disso auferem os contribuintes vinculados direta ou indiretamente a uma coletividade politicamente organizada (BALEEIRO; DERZI, 2010 *apud* GRIZIOTTI, 1929, p. 157).

Nessa análise, a causa primeira do imposto seria o “serviço prestado pelo Estado à sociedade” (GREGORIO, 2007, p. 37), enquanto a causa última seria “a posse ou gozo de um rendimento determinado, ou seja, a capacidade de contribuir” (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 118)

Posteriormente, os doutrinadores oriundos da Escola de Pavia, liderados por Benvenuto Griziotti, deram continuidade à análise causal do Direito Tributário, buscando “racionalizar a atividade impositiva do Estado através da delimitação das diretrizes metodológicas aplicadas à Ciência das Finanças” (GREGORIO, 2007, p. 35).

Segundo Baleeiro (2010), Griziotti, a partir do trabalho de Ranelletti, elabora a concepção de que a causa, no direito tributário, seria composta por quatro elementos: “capacidade contributiva, troca dos serviços gerais e particulares, ato unilateral do Estado para obrigar à prestação e ato de imposição” (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 1119). Para Griziotti, a riqueza do indivíduo é produto dos “serviços públicos *lato sensu* realizados pelo Estado”, de forma que a causa final do imposto seria a “capacidade contributiva combinada indiretamente com o critério da contraprestação” (MOREIRA, 2014, p. 7). Em seu trabalho, o doutrinador italiano também conclui que cada espécie tributária teria sua causa específica, servindo essa variação, inclusive, como forma de classificação dos tipos de tributos (MOREIRA, 2014).

Dino Jarach (1943), também filiado à Escola de Pavia, também defendia ser a capacidade contributiva a causa dos impostos, defendendo que

(...) a causa [é] a razão pela qual a Lei assume fatos de uma determinada natureza como pressupostos das relações tributárias. (...) A capacidade contributiva diante da espécie tributária imposto: seria aquela o critério justificativo deste, sua razão última. Para tanto, admitiu-se a identidade entre causa jurídica e o conceito de capacidade contributiva (JARACH, 1943 *apud* GREGORIO, 2007, p. 40).

No Brasil, tal entendimento foi sustentado por Aliomar Baleeiro, que assim conclui:

Por que tal indivíduo é obrigado a pagar um tributo? Porque, vinculado pessoalmente ou por seus interesses, a um grupo político, a sua capacidade econômica o indicia, através de fatos previstos em lei, como capaz de suportar uma parcela do curso dos serviços públicos, organizados pelo governo daquele grupo, no interesse direto ou indireto de todos os membros que o constituem. Em última análise, paga “porque” tem capacidade contributiva (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 1149).

Ressalte-se que a orientação causalista acima mencionada não foi unânime, nem mesmo entre os financistas da Escola de Pavia. Dentre aqueles que divergiam do posicionamento de Ranelletti e Griziotti está Ezio Vanoni, para quem “a causa da relação jurídica do imposto é a necessidade que tem o Estado de angariar meios para a atividade pública” (VANONI, 1932 *apud* GUIMARÃES, 1956, p. 7), inexistindo, para esse autor, qualquer outra finalidade da tributação que possam configurar causa para o imposto.

Destaca Regina Helena Costa (2012) que o maior destaque para as funções extrafiscais dos tributos, dado na fase histórica que se segue, acaba por ensejar a crise da noção de que o princípio da igualdade estaria completamente englobado pela capacidade contributiva, passando-se a vê-los com funções diferentes.

Não obstante, que pese a existência de vozes divergentes mencionadas, a noção de capacidade contributiva como causa tributária se revela, em nosso pensar, a posição mais acertada. Assim, o desrespeito a esse princípio inviabiliza a própria legitimidade do imposto, sendo imperiosa sua observação para a efetivação da relação tributária.

6. 3. 3 A capacidade contributiva sob o viés da justiça fiscal

A existência de um sistema tributário não pode, simplesmente, calcar-se nos critérios econômicos, preocupando-se tão somente com a máxima eficiência dos recursos e a melhor fórmula para o crescimento. Mostra-se necessário, assim, a adoção de um critério moral, capaz de conciliar as buscas econômicas e as questões sociais.

Liam Murphy e Thomas Nagel fundamentam tal necessidade, expondo que

[a]lém da eficiência econômica, o valor social a que tradicionalmente se dá peso na formulação de um sistema tributário é a justiça; a tarefa daquele que formula o sistema é a de inventar um esquema que seja ao mesmo tempo eficiente e justo. A justiça, em sua acepção tradicional, é concebida especificamente como um critério para que se avaliem as diferenças no tratamento tributário de pessoas diferentes: o princípio de que as pessoas que se encontram na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus, e que as pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 16 e 17).

Inicialmente, a concepção de justiça tributária utilizava-se da concepção de justiça

comutativa, de forma que as trocas fossem proporcionais entre os cidadãos. Posteriormente, com a concepção do Estado Social, a justiça distributiva passa a ser efetivada como a maior concretizadora da igualdade. Assim, a capacidade contributiva passa a ser norteadada pelo viés distributivo, passando a exigir que o sistema tributário seja diretamente conectado com a ideia de solidariedade social e a efetivação da igualdade material (RIBEIRO, 2016).

A prevalência da noção de justiça distributiva enseja a concepção de que não só a arrecadação é relevante, mas que a destinação de recursos precisa ser voltada a “reduzir as desigualdades econômicas entre os grupos e regiões” (BALEIRO; DERZI, 2010b, p. 200), investigando-se de que forma cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas (RIBEIRO, 2016) e elegendo-se a capacidade contributiva como verdadeira forma de limite à despesa pública. Portanto, o fundamento moral do direito tributário seria a construção de uma sociedade cooperativa e igualitária, de um “bem comum” (NETO, 2013, p. 3).

A perspectiva em questão mostra-se tão relevante, que a CRFB, em seu art. 3º, I, prevê a construção de uma sociedade solidária como um de seus objetivos³⁴, devendo, tal diretriz, nortear todo o sistema jurídico. O princípio da solidariedade, transposto para o direito tributário, tem como busca a efetivação da igualdade, preceituando que “aqueles que podem, devem pagar impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não podem fazê-lo, pois isso privaria estes últimos do mínimo existencial de uma vida digna” (CARRAZZA, 2015, p. 105).

Constata-se, portanto, a evidente relação entre solidariedade, igualdade e capacidade contributiva, discutindo-se doutrinariamente se estas duas se confundem ou se constituem conceitos autônomos. Classicamente, a compreensão é de que a capacidade contributiva está compreendida dentro da ideia de igualdade, “hospedando-se em suas dobras” (CARRAZZA, 2015, p. 102) e configurando verdadeira manifestação desta no âmbito do direito tributário.

Posicionando-se nesse sentido, Aliomar Baleeiro sustenta:

Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico. Por isso, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do país, são desdobramentos de um

³⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

mesmo e único princípio, o da igualdade (BALEEIRO; DERZI, 2010b, p. 200).

A capacidade contributiva operacionalizaria, assim, o princípio da igualdade no direito tributário, utilizando-se do critério da personificação, ou seja, “a riqueza do contribuinte revelada pelo fato gerador do tributo” (RIBEIRO, 2016, p. 12).

Não obstante, embora não desprezem a evidente relação entre os conceitos analisados, alguns doutrinadores entendem pela autonomia entre a capacidade contributiva e a igualdade.

Nesse ponto, Regina Helena Costa defende a capacidade contributiva como uma das manifestações da igualdade no campo tributário, estando, em verdade, diretamente ligada à concepção de isonomia:

Cremos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

Remarque-se que, desde sempre, extraímos a noção de capacidade contributiva do princípio da isonomia, em sua formulação geral (art. 5º, caput da CF) e não do princípio da igualdade tributária, já que constitui desdobramento daquele. Isso significa reconhecer que a diretriz da capacidade contributiva ostenta nível de relevância semelhante ao de outras concepções de igualdade aplicáveis ao campo tributário (COSTA, 2012, p. 42).

A concepção de capacidade contributiva seria autônoma, ainda, para Marco Aurélio Greco, visto que, como critério de diretriz positiva da conformação do sistema tributário, a verificação de sua existência é necessária para que a imposição tributária se fundamente. Em um segundo momento, então, deve o imposto ser instituído, respeitando-se a igualdade (GRECO, 2008).

Assim sendo, a capacidade contributiva, por si só, seria insuficiente para garantir a justiça tributária como critério absoluto, já que

[f]enômenos como a extrafiscalidade (em que a necessidade e o mérito são os critérios de comparação a informar o princípio da igualdade, havendo, nos incentivos, benefícios a contribuintes dotados de grande capacidade contributiva), a praticidade, a comodidade e o combate à evasão fiscal informam o sistema e atenuam o relevante papel cumprido pela capacidade econômica de contribuir (BALEEIRO; DERZI, 2010a, p. 1.110).

A extrafiscalidade tem lugar quando o tributo é utilizado pelo legislador com outros fins que não os arrecadatórios. Dessa forma, a utilização de alíquotas aumentadas para desestimular o consumo ou a importação de determinados produtos, por exemplo, não consideraria a capacidade contributiva para sua determinação.

De acordo com essa visão, embora possa servir de critério básico e seja

relevantíssima para a aferição da justiça tributária, a utilização da capacidade contributiva como critério exclusivo para tanto é criticável, já que outros “princípios como a praticidade, a comodidade, o combate à evasão, necessidade e mérito (...) são implícitas ou expressamente consentidos pela Constituição” (BALEIRO; DERZI, 2010a, p. 1.130) e que não seria capaz de justificar a existência da extrafiscalidade. Consequentemente, a complexidade do sistema tributário atual acabaria por demandar a desvinculação entre capacidade contributiva e igualdade.

A utilização da extrafiscalidade, entretanto, não pode ser realizada de maneira totalmente desconectada da avaliação da riqueza do contribuinte, sob pena de violação da própria fundamentação do sistema fiscal.

Nesse sentido, é de extrema relevância a exposição de Ricardo Lodi Ribeiro:

Contudo, o princípio [da capacidade contributiva] não é mais absoluto, como fora considerado pela teoria da interpretação econômica do fato gerador, devendo ser ponderado com outros interesses buscados pela tributação, como a extrafiscalidade e a praticidade administrativa. Assim, - e é aqui que os juristas modernos superam o argumento dos céticos que enxergavam na extrafiscalidade a negação da Capacidade Contributiva como princípio cogente – não basta a alegação de que determinada norma tributária busca um fim econômico diverso da arrecadação para se driblar o princípio da Capacidade Contributiva. É preciso que tais motivos sejam justificados, à luz do princípio da proporcionalidade (RIBEIRO, 2016, p. 8).

A visão contemporânea do Direito Tributário e da solidariedade, portanto, rejeitam as imposições fiscais desconectadas da análise da riqueza do contribuinte. Desloca-se a visão da tributação como expropriadora de patrimônio particular, e a capacidade contributiva como limite de pagamento do indivíduo, passando esta a constituir “limite à despesa pública (...) sob pena de as prestações estatais serem financiadas à custa de parcelas indispensáveis à vida digna do homem” (RIBEIRO, 2016, p. 8).

A justiça fiscal, embora não esgotada pelo princípio da capacidade contributiva, tem nele seu grande baluarte. Assim, mesmo nos casos em que o objetivo do legislador for diverso do arrecadatório, os critérios a justificarem a utilização da extrafiscalidade no caso concreto deverão ser observadores da proporcionalidade, sob pena da existência de perversa tributação.

6.3.4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO BRASILEIRO E SUA APLICAÇÃO ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A capacidade contributiva, no Brasil, tem seu embrião no art. 179, XV, da Constituição de 1824³⁵, embora as Constituições subsequentes de 1891, 1934 e 1937 tenham sido omissas em relação a esta (COSTA, 2012).

Com a Constituição de 1946 houve a expressa menção ao princípio, explicitado no art. 202 nos seguintes termos: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr (*sic*) possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946).

O dispositivo em questão foi revogado pela EC 18/1965 e, embora a Constituição de 1967 e a EC 01/1969 permaneçam silentes sobre o tema, Aliomar Baleeiro defende a necessidade de observação do princípio mesmo sem menção expressa, sustentando que,

[e]mbora revogado aquele dispositivo pela Emenda n. 18/1965, parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que “a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota” (art. 153, § 36) (BALEIRO; DERZI, 2010a, p. 1089).

Portanto, mesmo sem a menção expressa na Carta Magna, é certo que a capacidade contributiva norteou o sistema tributário brasileiro durante todas estas décadas, impactando especialmente os impostos de caráter pessoal.

A CRFB, em seu art. 145, § 1º, mencionou expressamente a necessidade de observação da capacidade econômica. Tal preceito decorre dos próprios objetivos da República Federativa do Brasil, mencionados no art. 3º, especialmente no que tange à construção de uma sociedade justa e solidária e a busca pela redução das desigualdades sociais (CARRAZZA, 2015, p. 105). O legislador constitucional, entretanto, deixa de utilizar o vocábulo “tributos” e passa a mencionar expressamente os “impostos”, espécie tributária, trazendo a pertinente questão acerca da abrangência de aplicação da capacidade contributiva.

6.3.4.1 A abrangência da capacidade contributiva

³⁵ Art. 179, XV, da Constituição de 1824 . “Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

A capacidade contributiva é expressamente mencionada pela CRFB como critério norteador dos impostos, visto que estes não envolvem qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, nos termos do art. 16 do CTN. Assim, inexistente qualquer relação entre o comportamento revelador de riqueza do contribuinte e a atuação do Poder Público, é justamente o tamanho dessa riqueza que ditará o montante final do imposto.

Importante aqui ressaltar que os impostos podem ser de cunho real, ou seja, independente da característica do sujeito passivo, como, por exemplo, deter a propriedade de um imóvel. Podem também os impostos ser do tipo “pessoais”, ou seja “cujo aspecto material leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas do sujeito passivo” (COSTA, 2012, p. 57), como é o caso do imposto sobre a renda auferida por determinada pessoa física.

Assim, não há dúvida da aplicação direta da capacidade contributiva aos impostos pessoais, já que neles há clara visualização da riqueza revelada especificadamente por determinado contribuinte, de forma que o legislador trace claramente os critérios para diferenciação.

No caso dos impostos reais, entretanto, a utilização da capacidade contributiva mostra-se muito mais complexa, pois não é possível vislumbrar exatamente qual é o potencial econômico daquele que paga o tributo. Surge, portanto, a necessidade de criação de mecanismos como a seletividade para tentar atingir uma gradação, conforme adiante abordaremos.

Com relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva nas demais espécies tributárias, especialmente naquelas vinculadas a uma atividade estatal – taxas e contribuições, há severa divergência doutrinária, pois nestas prevaleceriam os princípios da retributividade e do benefício.

Nesse sentido, Roque Carrazza defende:

Nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, afinal, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145 § 1º, da CF (CARRAZZA, 2015, p. 102).

Isso ocorre pois, nesses casos, a equalização tributária ocorreria através da análise do custo do serviço público prestado e do valor cobrado, não havendo qualquer relação com a riqueza efetiva do destinatário do serviço.

Assim, a igualdade seria atendida nas taxas, por exemplo, “desde que as pessoas

alcançadas pelo serviço público (...) sejam as mesmas chamadas a custear tais ações do Poder Público e na medida em que as recebam” (COSTA, 2012, p. 61). Aliomar Baleeiro também se filia a essa posição, explanando que:

A Constituição Brasileira, não obstante, adotando a melhor técnica, como alerta F. Moschetti, restringe a obrigatoriedade do princípio aos impostos, conforme dispõe o art. 145 § 1º. É que, enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato-signo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos chamados tributos vinculados, relativos às taxas e contribuições, ela dimensiona o custo da atuação estatal ou a vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte, advinda da obra pública (BALEEIRO; DERZI, 2010b, p. 201).

Tal situação não impediria a previsão de imunidade tributária relativa às taxas para obtenção de registro civil de nascimento ou certidão de óbito, prevista no art. 5º, LXXVI da CRFB ou mesmo a concessão de isenções pela legislação ordinária. Entretanto, a capacidade contributiva não seria o critério norteador dessas espécies tributárias, justificando-se o não pagamento de tributo nesse caso em “razão de considerações de outra ordem, tais como a desigualdade social, a minimização do sofrimento das pessoas pobres, etc” (COSTA, 2012, p. 62).

Não obstante, parte significativa da doutrina defende a aplicação da capacidade contributiva sobre todas as espécies tributárias, visto que esse princípio é verdadeiro vetor da justiça tributária e pilar de todo o sistema. Essa posição é defendida também na doutrina estrangeira, por autores como Sainz de Bujanda, Jarach, Valcárcel e Ingresso (COSTA, 2012).

A lição de Ricardo Lodi expõe a questão:

Quanto à sua extensão, como vimos, o princípio não se aplica apenas aos impostos (...). Se a capacidade contributiva deriva da Igualdade, deve ser aplicada mesmo quando não prevista expressamente na Constituição, como é o caso da Alemanha, e do Brasil de 1965 a 1988. (...) Embora a Constituição se refira somente aos impostos, uma vez que nesta espécie tributária só há a riqueza do contribuinte a se mensurar (...), o princípio também é aplicado aos tributos vinculados como a taxa (...) e a contribuição de melhoria. (...) Assim, mesmo nas taxas o fato gerador do tributo não pode ser uma conduta do contribuinte que não possua conteúdo econômico como, por exemplo, poluir o meio ambiente. Sob o prisma subjetivo, todos os tributos devem respeitar os limites do mínimo existencial e do não-confisco. (...) A capacidade contributiva contempla também o princípio do custo-benefício, fundado na Justiça comutativa do Estado Liberal, por meio da referibilidade das taxas e contribuições de melhoria (RIBEIRO, 2016, p. 28-30).

A Corte Suprema Brasileira filiou-se ao posicionamento acima exposto, entendendo que, mesmo nas taxas, mostra-se possível a consideração da capacidade contributiva, pois esta não se opõe à concepção do “custo-benefício” inerente à essa espécie tributária:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE. I. - A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido. (BRASIL, 1999)

Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal considerou constitucional a variação da taxa cobrada pela fiscalização exercida pela Comissão de Valores Mobiliários em função do patrimônio líquido da empresa. Considerou-se que as pessoas jurídicas com maior patrimônio líquido possuem maior complexidade e demandam uma fiscalização mais demorada e onerosa para o poder público, justificando maior cobrança dos valores.

Com relação às contribuições sociais, Ricardo Lodi destaca a existência da chamada “solidariedade de grupo”, uma vez que “a atividade desempenhada pelo contribuinte deve se traduzir em signo presuntivo de riqueza que irá custear prestações estatais relacionadas ao grupo que ele participa” (RIBEIRO, 2016, p. 31).

A aplicação ampla da capacidade contributiva é igualmente reforçada pela previsão do art. 150, VI, CF, que veda a utilização de tributo, com efeito de confisco, deixando de restringir a determinação em questão tão somente aos impostos e reforçando a impossibilidade de desrespeito à riqueza-limite do contribuinte em qualquer caso (YAMASHITA; TIPKE, 2002).

Resta evidente, assim, que a capacidade contributiva deve permear todo o sistema tributário, pois é verdadeiro corolário da igualdade a fundamentar a justiça fiscal. Ademais, a própria CRFB menciona a necessidade de observação dos “critérios-limites” impostos por esse princípio também no caso de outras espécies tributárias, deixando clara a intenção do constituinte de colocá-lo no centro do sistema tributário nacional.

6.3.5 Os critérios-limites impostos pela capacidade contributiva

Mesmo para aqueles que concebem a autonomia da capacidade contributiva frente à igualdade, não há dúvidas de que esta descortina a existência de três critérios limites de atuação do legislador: a necessidade de proteção das rendas mínimas, a vedação de imposições confiscatórias e a progressividade (BALEIRO; DERZI, 2010a).

No presente trabalho, possui especial relevância a limitação da tributação referente

ao mínimo existencial, tendo em vista sua intrínseca ligação com a dignidade da pessoa humana e o acesso aos produtos básicos para a sobrevivência.

6.3.5.1 A vedação ao confisco

A vedação ao confisco é assunto tratado expressamente na CRFB, quando elencadas as limitações constitucionais ao poder de tributar

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988, n.p)

O confisco é definido por Regina Helena Costa como “a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização” (COSTA, 2012, p. 83). Evidente, pelo texto em questão, que tal medida tem natureza de sanção, incompatível, portanto, com a definição de tributo prevista no art. 3º do CTN.³⁶

Assim, o objetivo é impedir a tributação além da revelação de riqueza do contribuinte ou ainda de “indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento da aptidão econômica do contribuinte” (CARRAZZA, 2015, p. 122), indo além de sua capacidade contributiva subjetiva.

O desrespeito ao limite “superior” da riqueza do individual ensejaria, evidentemente, o abandono da ideia de tributação como forma de contribuição para o bem comum e acabaria por desestimular a geração de riquezas (PAULSEN, 2017, p. 73), fomentando a possibilidade de expropriação e desrespeitando o direito à propriedade privada.

Portanto, a proibição de imposição de tributo com efeito confiscatório, além de criar

[...] limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito de propriedade (CARRAZZA, 2015, p. 122).

O confisco está, portanto, diretamente ligado à capacidade contributiva visto que nela se assenta e por ela se viabiliza, impedindo a completa aniquilação, pelo Estado, da riqueza revelada pelo contribuinte, distorcendo o sistema tributário.

³⁶ Art. 3º, CTN. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim sendo, para bem avaliar se determinado imposto é confiscatório, mostra-se necessário, no caso concreto, ponderá-lo conjuntamente com os princípios da igualdade, da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana, além, por óbvio, da capacidade contributiva (CARRAZZA, 2015).

6.3.5.2 A progressividade

Como visto anteriormente, a ideia inicial de capacidade contributiva, concebida por Adam Smith, tinha na proporcionalidade seu grande pilar. Preceituava a teoria do benefício que o pagamento de tributos fosse proporcional ao benefício experimentado pelo contribuinte, residindo aí a ideia de efetivação da capacidade contributiva.

Não obstante, com o passar dos anos, a proporcionalidade passou a ser vislumbrada como insuficiente para a concretização da capacidade contributiva, surgindo, então, a progressividade como o critério preconizado por Stuart Mill.

Assim, a progressividade, já tratada quando abordada a teoria do igual sacrifício, implica que a “tributação seja mais do que proporcional à riqueza de cada um” (COSTA, 2012, p. 80), elevando-se a alíquota conforme aumentada também a base de cálculo.

O objetivo da progressividade é, assim, além de garantir a arrecadação tributária, efetivar verdadeira igualdade material e redistribuição dos recursos. Isso porque o pagamento proporcional desconsidera a utilidade da renda e o sacrifício do contribuinte para o pagamento do valor. Nesse sentido, Regina Helena Costa expõe:

Com efeito, se a igualdade, na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada a seu atingimento. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar (COSTA, 2012, p. 83).

Resta claro, assim, que o respeito à progressividade é um critério da capacidade contributiva dentro de sua concepção social, a partir do princípio da solidariedade, concretizando a repartição de custos para a consecução do fim comum a partir da ideia do sacrifício realizado por aquele contribuinte.

6.3.5.3 O mínimo existencial

A capacidade contributiva subjetiva, como já abordado, “expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa” (COSTA, 2012, p. 28). Dessa definição, vislumbra-se, de imediato, a necessidade de proteção daqueles que não possuem capacidade econômica efetiva, ou seja, cuja “revelação de riqueza” não se mostra suficiente para arcar com mais do que o mínimo existencial.

A capacidade contributiva somente existiria, portanto, quando “afastadas todas as despesas necessárias à vida digna do contribuinte, bem como a de sua família” (DANILEVIEZ, 2011, p. 145). Portanto, do ponto de vista objetivo, a capacidade contributiva somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio (BALEIRO; DERZI, 2010a, p. 1095).

A Constituição de 1946 previa o princípio da capacidade contributiva em seu art. 202 e o mencionava, ainda, em seu art. 15, §1º:

§ 1º São isentos do imposto (*sic*) de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (BRASIL, 1946).

Ainda que o dispositivo acima mencionado somente se referisse ao imposto de consumo, trazia alguma diretriz de política tributária que possibilitasse a imposição de limites mais claros, delimitando o que era entendido como primordial para a existência.

Não obstante, tal dispositivo foi revogado pela Emenda Constitucional 18/65, inexistindo, atualmente, em nosso ordenamento jurídico, a delimitação do que constituiria o mínimo essencial.

A par da discussão conceitual, que será melhor abordada quando da análise do conceito de essencialidade na tributação, a concepção de capacidade contributiva somente pode surgir após o custeio das necessidades básicas.

Isso porque o mínimo existencial envolve

[a] ideia de Liberdade, Igualdade e dos direitos humanos, e tem seus contornos definidos pela linha que separa a vida simples do cidadão humilde da pobreza absoluta que deve ser combatida pelo Estado, não só por meio da abstenção na tributação, como também por prestações positivas (...). Assim, no campo tributário, o mínimo existencial deixa o contribuinte livre de qualquer tributação até o limite em que sejam atendidos os requisitos mínimos para uma vida humana digna (RIBEIRO, 2016, p. 26).

Carrazza defende a ocorrência de verdadeira não incidência tributária sobre os recursos destinados para a garantia do mínimo existencial, sustentando que “a tributação deve passar ao largo das pessoas mais carentes, cujos poucos recursos servem, quando muito, para manter-lhes uma vida digna” (CARRAZZA, 2015, p. 123). Nesses casos, não haveria, sequer, o fato gerador da obrigação tributária, ficando o indivíduo livre de qualquer ônus.

A análise em questão não pode limitar-se aos impostos pessoais, sendo imprescindível sua transposição para os tributos indiretos, como já preceituava a Constituição Federal 1946 já que nestes, como é o caso do ICMS, torna-se muito mais difícil a análise individual de cada contribuinte. Trata-se de discussão que exige análise detida e aprofundada, sobre a qual passamos a nos debruçar.

6.3.6 A capacidade contributiva e os impostos indiretos

A capacidade contributiva mostra-se como grande norteador da aplicação dos impostos pessoais, visto que, nestes, é possível, ao legislador, identificar a possibilidade de exteriorização de riqueza de cada contribuinte, determinando o montante justo a ser tributado.

Não obstante, com relação aos impostos indiretos, há grande divergência doutrinária sobre a possibilidade de aplicação da capacidade contributiva e, para aqueles que a defendem, deve-se ainda questionar os mecanismos a serem utilizados.

Nos tributos chamados “indiretos”, há a transferência da repercussão econômica do tributo a terceiros, devidamente autorizada pelo legislador; esse terceiro é, então, um contribuinte indireto.

Sobre o tema, dispõe o art. 166 do CTN:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la (BRASIL, 1966, n.p).

Como é possível, então, delimitar os tributos que admitam ou não a mencionada transferência do encargo financeiro? Apontam Douglas Yamashita e Klaus Tipke que somente a lei poderá estabelecer o repasse da repercussão do tributo, ou seja, do ônus fiscal por ele acarretado:

Enfim, como descreve Alfredo A. Becker, na repercussão jurídica “a lei outorga ao fabricante (contribuinte de *iure*) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato

de venda do produto, acrescentar ao direito do preço, mais o direito do crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante” (YAMASHITA; TIPKE, 2002 *apud* BECKER, 1972, p. 487).

O mecanismo descrito corresponde ao “princípio da não-cumulatividade”, descrito no capítulo 1, o qual busca impedir a denominada “tributação em cascata” e tem aplicação, por exemplo, no ICMS.

Na prática, temos, então, que, nos impostos indiretos, o valor do tributo será efetivamente dispendido por aquele por aquele denominado “contribuinte de fato” que, no caso dos impostos sobre o consumo, será aquele que adquire o produto/serviço.

Esse raciocínio faz concluir que todos aqueles, por exemplo, que compram determinado produto arcam com o mesmo valor de tributo, já que é impossível ao legislador individualizar a capacidade econômica de cada consumidor.

A questão é brilhantemente explicada por Mizabel Derzi:

A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não pessoa. É que, nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (BALEIRO; DERZI, 2010a, p. 1097).

Essa dificuldade de verificação da capacidade econômica suscita, assim, críticas doutrinárias, pois representaria “um ônus maior para pessoas de recursos modestos do que para quem se encontra em alto nível de bem-estar” (TILBERY, 1974, p. 323).

Surge, assim, a discussão sobre a possibilidade de aplicação da capacidade contributiva para o imposto indireto e quais seriam os mecanismos viáveis para tanto:

Há quem alegue ainda que o ICMS não atende à capacidade contributiva, pois, se onera indiretamente o consumo final, trata igualmente pessoas economicamente desiguais. É o que se denomina regressividade. Esta crítica cobra, evidentemente, uma consideração tanto do aspecto objetivo (bens tributáveis), como do aspecto subjetivo (pessoas tributáveis) do princípio da capacidade contributiva. Tal exigência, porém, é injustificável, em face da discricionariedade do legislador contribuinte. (...) Neste imposto a capacidade contributiva como critério de comparação do princípio da igualdade, não se concretiza na fórmula “Pedro é igual ou desigual a João”, em razão do consumo pessoal-individual, mas, sim em razão do consumo objetivo (por exemplo: “Pedro é igual ou desigual a João, em razão do consumo de vinho”) (YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 108).

É bem verdade que pequena parte da doutrina entenda pela possibilidade da aplicação da capacidade contributiva em sua forma original aos tributos indiretos, considerando que o

próprio consumo de produtos já exterioriza a riqueza do contribuinte, visto que, “ao invés da imposição direta sobre a capacidade contributiva (...), nesse caso, a renda está sendo atingida indiretamente, através do preço (majorado pelo imposto sobre as vendas), pelo efeito da repercussão” (TILBERY, 1974, p. 318).

O raciocínio acima exposto, entretanto, descuida da impossibilidade de tributação do mínimo existencial, inclusive sobre a renda mínima dos contribuintes. Deve-se levar em conta que nem todo consumo demonstra a existência de capacidade econômica, já que, na sociedade atual, não há sobrevivência sem a aquisição de itens básicos e que mesmo esta ocorre de maneira extremamente sofrida por grande parte da população.

A crítica, já explanada quando da análise da desigualdade gerada pela excessiva tributação sobre o consumo e a necessidade de construção de um sistema tributário voltado para a tributação sobre a renda, culmina exatamente na questão da grave oneração gerada pelos impostos indiretos, incidentes justamente sobre o consumo, sobre a população com menor renda.

A repercussão tributária sobre o consumidor, portanto

[c]ontribui significativamente para o agravamento das desigualdades e das exclusões, porque ela é custeada pela maioria da população (cidadãos de baixa renda), que, a cada ano que passa, vê reduzido seu poder aquisitivo, diante da repercussão econômica significativa nos bens e serviços essenciais à população (BUFFON; MATOS, 2013, p. 20).

No Brasil, estudo formulado pelo Observatório da Equidade destaca que:

Em 2004, quem ganhava até dois salários mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%. (...) Quando decompos o ônus fiscal em direto e indireto, percebemos que os tributos diretos até aumentam de importância à medida que a renda familiar se eleva, mas esse efeito é insuficiente para compensar o alto peso das incidências indiretas no orçamento das famílias de menor nível de rendimento (BRASIL, 2009, p. 25).

O relevante impacto da carga tributária dos impostos sobre o consumo e a dificuldade de visualização da capacidade econômica de cada contribuinte levou, então, à introdução, no ordenamento jurídico brasileiro, do princípio da seletividade, cuja importância é ressaltada nas lições de Regina Helena Costa:

A seletividade de alíquotas e a não cumulatividade do IPI e do ICMS (...) são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva, que, neste contexto, tem sua eficácia atenuada, em razão do princípio da praticabilidade tributária (COSTA, 2012, p. 59).

Surge, assim, a seletividade como o grande viabilizador da capacidade contributiva nos impostos indiretos, buscando, justamente, determinar que a tributação ocorra de maneira proporcional à essencialidade do bem consumido e garantir a redução da regressividade inerente à transferência da repercussão tributária ao consumidor final.

6.4 A SELETIVIDADE

Embora a concepção de tributação de acordo com a essencialidade do produto não seja exclusiva do Brasil, é certo que somente o ordenamento jurídico pátrio a prevê expressamente, através do denominado princípio da seletividade (VALADÃO, 2008). Nesse sentido,

[o] direito europeu não conta com um subprincípio da capacidade contributiva para os impostos sobre o consumo, como temos no Brasil com a seletividade expressamente prevista na Constituição para o ICMS e para o IPI; que determina, porque expressão da capacidade contributiva, que se faça distinção da tributação sobre produtos em função de sua essencialidade. (VALADÃO, 2008, p. 233)

Em que pese a previsão do art. 15, § 1º, da Constituição de 1946 acerca da isenção do imposto sobre o consumo sobre itens indispensáveis, a menção expressa à seletividade tem como base o art. 11, parágrafo único, da Emenda Constitucional n. 18/65, o qual dispunha, sobre o IPI:

Parágrafo único. O imposto (*sic*) é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores (BRASIL, 1988).

Posteriormente, houve a reprodução da previsão desse princípio no art. 48 do CTN, bem como no art. 21, § 3º, da Constituição Federal de 1969.

O imposto seletivo, é, nos dizeres de Hugo de Brito Machado, aquele que “onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios” (MACHADO, 2008, p. 49) e pressupõe, assim, a diferenciação do gravame. Explica ainda Aliomar Baleeiro que a “seletividade, no art. 48 CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias” (BALEEIRO; DERZI, 2010b, p. 347).

Não há unanimidade doutrinária acerca do enquadramento conceitual da seletividade,

já que alguns a vislumbram como subprincípio da capacidade contributiva³⁷, enquanto outros defendem que este, em verdade, realiza efetiva substituição desta nos tributos indiretos. Existem, também, aqueles que entendem que a seletividade não decorre, necessariamente, da capacidade contributiva, como Humberto Ávila, tendo sua origem na concepção de isonomia tributária (VALADÃO, 2008, p. 242).

No caso brasileiro, o critério elencado para a aplicação da seletividade é, nos termos do dispositivo acima transcrito, a essencialidade do produto.

Não se deve, portanto, confundir a seletividade com a essencialidade, pois

[a] primeira diz respeito à diferenciação no gravame, de modo a “selecionar produtos”, rendimentos, atividades ou serviços. A segunda, por sua vez, é um dos critérios dessa seleção, adotado, no caso, para o ICMS. Mas a seletividade, em tese, pode ocorrer à luz de outros critérios, como acontece em relação ao IPTU (MACHADO, 2009, p. 94).³⁸

Ao prever, portanto, a gradação tributária de acordo com a essencialidade do produto ou mercadoria, o legislador tem em mente, indubitavelmente, a aplicação da capacidade contributiva, já que determina que o consumo de bens populares seja gravado com alíquotas menores, enquanto os supérfluos sofram maior tributação (RIBEIRO, 2016).

Ressalte-se que a seletividade pode ser aplicada através de várias formas de alteração quantitativa da carga tributária. Assim, não somente a variação de alíquotas, mas também a de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais (CARRAZZA, 2015) e a concessão de crédito presumido são mecanismos de efetivação da seletividade.

A redução é feita através da diminuição de um percentual do montante da base de cálculo normal de determinado produto, enquanto a concessão de crédito presumido ocorre quando há a concessão de

[b]enefício fiscal obtido mediante a aplicação de um percentual redutor sobre o imposto a ser lançado a débito no livro registro de saídas, ou seja, o percentual redutor somente poderá ser aplicado sobre a operação beneficiada pelo crédito presumido (PEREIRA, 2010, p. 51).

Apesar das possibilidades diversas, a “manipulação das alíquotas” é, largamente, o mecanismo mais usado pelo legislador brasileiro para operar a seletividade nos tributos indiretos (CARRAZZA, 2015).

³⁷ Nesse sentido: Ribeiro (RIBEIRO, 2016) e Baleeiro (BALEEIRO; DERZI, 2010^a, p. 1130).

³⁸ A ideia da aplicação da seletividade no IPTU, para aqueles que a defendem, estaria prevista no art. 156, § 1º, II, CRFB, o qual prevê a utilização de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Não obstante, o debate sobre o tema não será objeto de estudo do presente trabalho, cujo escopo limita-se às questões atinentes ao ICMS.

Independentemente do método adotado, a relevância da seletividade é inconteste, já que mitiga a regressividade e a desigualdade do sistema. Assim, ao reconhecer a grande importância da tributação sobre o consumo, além da importância da aplicação da seletividade para a efetivação do princípio da capacidade contributiva nesses tributos, mostra-se imprescindível discutir o conceito de “essencialidade” e sua ligação com a ideia de “mínimo existencial”, para bem delimitarmos os parâmetros de justa tributação no caso dos impostos indiretos.

6. 4. 1 A essencialidade

A CRFB previu, em dois momentos, a utilização da seletividade em função da essencialidade do produto. Dito isso, dispõe, assim, o art. 153, § 3º, I, tratando do IPI: “[o] imposto previsto no inciso IV será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Já o art. 155, § 2º, III, versando sobre o ICMS, determina que esse tributo “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (BRASIL, 1988).

Não obstante, considerando as previsões acima descritas, percebe-se que não há, na CRFB ou na legislação ordinária, a delimitação de quais seriam as mercadorias, produtos e serviços essenciais.

A doutrina tributária passou a debater o tema, buscando questionar não só o critério de graduação da essencialidade dos produtos, mas a consequência tributária de tal enquadramento. Importante ter em mente que

[e]ssência é tudo aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substância. No caso a coisa ou produto deve ser excluído, ou incluído e normatizado em razão da sua natureza essencial e da sua finalidade. (...) Assim, tendo em vista a natureza principal do produto e a sua principal finalidade, o legislador deve excluí-lo do imposto, ou, incluindo, dosar a tributação de conformidade com sua natureza e finalidade (NOGUEIRA, 1990, p. 5).

No mais relevante trabalho sobre o tema, Henry Tilbery dissertou sobre a dificuldade científica de adoção de uma classificação universal da essencialidade dos bens:

O conceito de essencialidade de produtos vincula-se a um padrão mínimo de vida, não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão, o qual, evidentemente, varia conforme época e lugar. (...) Assim a linha de demarcação entre o supérfluo e o essencial flutua de acordo com a opinião em vigor, a respeito do nível adequado de bem estar. (...) Há grande variedade de aspectos, alguns deles subjetivos, a maioria variáveis, flutuantes e mesmo dependendo do sistema político – para orientar a classificação de bens de consumo como essenciais, úteis ou supérfluos. (...) Realmente, com exceção dos “bens indispensáveis por natureza”, como tais, universalmente admitidos, alimentação, além de necessidades básicas de

vestuário, moradia, tratamento médico e artigos de higiene, as demais tentativas para classificar as mercadorias em função da urgência da satisfação das necessidades ou desejos, carecem de marcas claramente visíveis, que possam orientar o traçado da linha divisória (TILBERY, 1974, p. 328).

Em que pese a dificuldade metodológica, o autor conclui que

[o] conceito de “essencialidade” não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria (TILBERY, 1974, p. 345).

Aliomar Baleeiro defende que a ideia de essencialidade está, em verdade, ligada à “adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país” (BALEEIRO; DERZI, 2010b, p. 347), de forma que as mercadorias essenciais seriam aquelas ligadas à existência civilizada. Assim, “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” (BALEEIRO; DERZI, 2010b, p. 348)

Rachel Esturilio propõe uma análise sistemática da CRFB, entendendo que

[se pode] afirmar que essencial é a qualidade de um produto, mercadoria e/ou serviço de ser indispensável à satisfação de uma ou várias categorias de necessidades como moradia (...), alimentação, educação, saúde (...), lazer, vestuário, higiene, transporte, trabalho e segurança (ESTURILIO, 2008, p. 122).

Independentemente do conceito adotado e da indeterminação intrínseca à sua elaboração, não há dúvidas que a ideia de essencialidade está diretamente conectada com o conceito de “mínimo existencial”, critério-limite da capacidade contributiva. Ao dispor sobre a tributação inversamente proporcional à imprescindibilidade do consumo de determinado bem para a “existência civilizada” ou para o “padrão de vida decente”, emerge a clara conexão entre a essencialidade e a ideia de tributação justa:

É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros e produtos de necessidade média, luxo ou supérfluos (BALEEIRO; DERZI, 2010a, p. 1097).

Embora a essencialidade se distancie do critério pessoal, desconsiderando o contribuinte em si, e aproxime-se do critério objetivo, analisando “a coisa” a ser tributada, não há como negar que ela é verdadeiro instrumento de mitigação da regressividade, mitigando a oneração tributária daqueles que somente podem consumir o básico para a sua

sobrevivência, dos pesados tributos indiretos.

Nesse sentido, a necessidade de observação do mínimo existencial impacta não somente a tributação da renda mínima, mas também a tributação dos denominados “bens essenciais”, devendo-se discutir quais são seus parâmetros e limites aceitáveis.

Neste momento cabe uma importante distinção entre a essencialidade constitucionalmente apresentada para fins de aplicação da seletividade aos produtos e o atributo de essencialidade destacada pela Organização Mundial de Saúde, na qual define medicamentos essenciais como:

“aqueles que satisfazem as necessidades dos cuidados prioritários de saúde da população. São selecionados tendo em vista a relevância para a saúde pública, evidência de segurança e eficácia e custo-efetividade comparados. É esperado que estejam disponíveis no contexto do sistema de saúde em todos os momentos, em quantidades adequadas e a um preço que os indivíduos e a comunidade possam arcar.”(LUIZA; BERMUDEZ, 2004, p. 51)

Em adição, esse conceito de essencialidade dos medicamentos não é estático e procura considerar as novas evidências científicas sobre os tratamentos e os medicamentos, pois estes insumos constituem a intervenção terapêutica mais frequentemente empregada na atenção à saúde, podendo ser também a mais custo-efetiva quando corretamente utilizada.

Essa noção de essencialidade atribuída aos medicamentos são, ainda hoje, reconhecidos como pilar estruturante de organização da política de medicamentos porque promovem o acesso a medicamentos de qualidade e o uso racional.

6.4.2 A (não) tributação dos bens essenciais

A aplicação do princípio da seletividade nos impostos indiretos busca efetivar a justiça fiscal, determinando a gradação da tributação de acordo com a essencialidade do produto ou mercadoria.

A essencialidade, como já discutido, encontra-se diretamente ligada aos bens necessários para a vida digna, civilizada, ao “mínimo existencial”:

Isto significa que o princípio do mínimo indispensável está contido no princípio da seletividade (art. 155 § 2º, I da CF/1988). Esse princípio do mínimo indispensável, mais conhecido como princípio do mínimo existencial, também encontra seus fundamentos nos princípios da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III da CF/1988), da liberdade (art. 3º, I da CF/1988) e da erradicação da pobreza (art. 3º, III da CF/1988) (YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 113).

Assim sendo, evidente que a aplicação do princípio da seletividade ensejaria, ao menos, a existência de gradação de alíquotas, aplicando-se percentuais menores para esses bens. Não obstante, grande parte doutrina tributária brasileira vai além e defende que os bens indispensáveis à sobrevivência deveriam, em verdade, ser totalmente desonerados de qualquer tributo, já que necessários para a efetivação da própria dignidade da pessoa humana.

Ricardo Lobo Torres, sobre o tema, sustenta:

Quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana, a tributação não encontra justificativa racional. Parece-nos, como já dissemos alhures, que, não obstante seja omissa a Constituição Federal, é caso de imunidade tributária, a garantir o mínimo existencial, posto que é um predicado dos direitos de liberdade e tem fundamento pré-constitucional (TORRES, 1997, p. 141).

No mesmo sentido são os ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira:

A melhor e legítima técnica legislativa, pois, para alcançar o pleno objetivo da seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e dos serviços, é, dentro do sistema tributário nacional, não apenas isentar, graduar alíquotas, mas, para bens absolutamente essenciais, deve o Poder competente livrá-lo de todos os ônus fiscais, por meio da não incidência (NOGUEIRA, 1990, p. 6).

A tributação deve considerar não somente o direito à liberdade e à propriedade, mas também todos os outros direitos fundamentais. “O direito à saúde, direito de todos e dever do Estado, assegurado pelo art. 196 da Lei Maior, deve ser tutelado pela tributação” (COSTA, 2012).

Nesse âmbito, os produtos necessários, à saúde, especialmente os medicamentos, são largamente apontados como enquadrados no conceito de “bens essenciais”, como explica Carraza³⁹:

Realmente o consumo de certos bens revela riqueza, enquanto o de outros – como produtos de alimentação básica, higiene, saúde e vestuário – compõe o chamado “mínimo vital” (...). Assim, parece razoável que o mesmo imposto incida com maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre artigos de primeira necessidade (CARRAZZA, 2015, p. 60).

Douglas Yamashita e Klaus Tipke, corroboram o exposto sobre o tema, ensinando que:

Isto posto, é de se concluir que o princípio implícito do mínimo existencial (...)

³⁹ Posição também corroborada por Regina Lúcia Costa (2012)

exige que determinadas mercadorias de primeira necessidade, como vestuário, alimentos de cesta básica e medicamentos sejam imunes ao ICMS. É claro que tal imunidade estaria restrita apenas a uma cesta básica de alimentos, medicamentos e vestuário, escolhidos entre aqueles estrita e estatisticamente mais populares e em valores-médio padrões (YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 114).

Não há dúvidas, portanto, que os medicamentos são vistos claramente como bens essenciais e que a efetivação do direito à saúde é condição para a dignidade humana, sendo necessária a imposição de tratamento tributário diferenciado, com relação aos tributos indiretos sobre eles incidentes. É impossível, portanto, falar em justiça fiscal e efetivação da dignidade da pessoa humana sem que o alto ônus tributário que pende sobre estes e exposto no capítulo 1 deste trabalho seja prontamente revisto.

6. 4. 3 A seletividade no ICMS

O ICMS, imposto de competência estadual, revela-se, atualmente, o grande culpado pela alta carga tributária sobre o consumo, sendo responsável pela maior parte da arrecadação dos estados brasileiros.

No caso desse imposto, algo atípico ocorre, já que

[o] objeto do ICMS não coincide com seu “bem tributável” (Steuergut), mas apenas corresponde a este, reflete-o, é fato-signo presuntivo do “bem tributável”. O “objeto” do ICMS é a “operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação.” Vimos que “bem tributável” (Steuergut) do ICMS é o consumo final, assim entendido o sacrifício definitivo de renda acumulada (...). (YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 110).

Assim, embora o fato gerador seja a “circulação” das mercadorias, não é essa a exteriorização de riqueza final que o legislador busca, mas a “compra final”, realizada pelo consumidor final. Isso porque o sistema de não cumulatividade faz com que os valores dispendidos pelos comerciantes e industriais a título de tributo sejam compensados na etapa posterior de circulação, inexistindo, assim, análise da manifestação da sua capacidade contributiva. Somente aquele que arca com o dispêndio final realiza o sacrifício tributário, de forma que somente este último pagamento consiste num “índice legítimo de capacidade contributiva” (YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 111).

Reside aí a já discutida dificuldade de operacionalização da capacidade contributiva nesse de tipo de imposto, chegando ao ponto de Carraza defender que “[i]mpostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS que, positivamente, com ele não se coaduna” (CARRAZZA, 2015, p.

127).

Por causa dessa característica, durante muito tempo, não houve qualquer mecanismo de implementação da capacidade contributiva no ICMS, dirigindo-se as ideias de “mínimo existencial” e, posteriormente, “seletividade” tão somente ao IPI.

Hugo de Brito Machado destaca:

Na vigência da Constituição anterior, o imposto, então conhecido como ICM, não tinha função seletiva. Por isto, as suas alíquotas eram uniformes para todas as mercadorias, variando apenas em função de ser a operação interna, interestadual ou de exportação. (MACHADO, 1999, p. 85)

O art. 23, § 5º, da Constituição Federal de 1969 previa expressamente a utilização das alíquotas uniformes no ICMS, sendo esta defendida, por José Washington Coelho, como forma de se evitar, de maneira objetiva, a ocorrência de “tributação discriminatória em virtude da procedência ou do destino das mercadorias” (COELHO, 1968 *apud* TILBERY, 1974, p. 343).

Não obstante, com o passar dos anos, restou evidente a importância da efetivação de mecanismos para viabilizar a gradação tributária também nesse tributo. A promulgação da CRFB/88 instituiu, então, a aplicação da seletividade também para o ICMS, com o objetivo de “minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o preço do produto, mercadoria ou serviço” (DANILEVIEZ, 2011, p. 145).

Não há dúvidas que a implantação da seletividade também para o ICMS enseja a concessão, também, de um caráter extrafiscal. Isso porque “onerando diferentemente os fatos tributáveis, o imposto realiza uma intervenção na atividade econômica” (MACHADO, 2008, p. 50).

A extrafiscalidade, repise-se, determina a possibilidade de “utilização do tributo com a finalidade diversa daquela considerada como sua essência, qual seja, a obtenção de receitas para o Erário para abastecimento dos cofres públicos, chamada de finalidade fiscal” (VIEIRA, 2016, p. 1).

No caso do ICMS, a extrafiscalidade causada pela seletividade demonstra-se no estímulo às operações de circulação de mercadorias e serviços que envolvam produtos e mercadorias essenciais, “bem como o acesso a esses bens de consumo por parte da população em geral é facilitado” (VIEIRA, 2016, p. 2) podendo, por outro lado, desestimular o consumo dos produtos entendidos como supérfluos. (BERGAMINI, 2008)

O Supremo Tribunal Federal chancelou o caráter extrafiscal dado pela seletividade

no ICMS no julgamento do RE 589.216:

DECISÃO: Discute-se neste recurso extraordinário a constitucionalidade de lei estadual que elevou para 200% a alíquota do ICMS incidente sobre a comercialização de “armas de fogo e munições, suas partes e acessórios”.

2. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro declarou a inconstitucionalidade da Lei estadual n. 4.135/03, texto normativo que veiculou a alteração da alíquota citada.

3. A recorrente sustenta que o provimento judicial violou o disposto nos artigos 5º, caput, 144, 150, IV e V, e 155 da Constituição do Brasil.

4. Assevera ser “evidente que na elaboração da Lei em tela não se almejou o alcance de metas fiscais, ou seja, não se pretendeu o puro e simples aumento de arrecadação no Estado. Na verdade, buscou-se intervir, por meio da tributação, em um aspecto da realidade social julgado de extrema relevância. O tributo cumpre, na espécie, uma função extrafiscal: desestimular a compra de armas esperando-se, com isso, reduzir o nível de violência no Estado”.

5. Prossegue afirmando que “de acordo com o artigo 155, § 2º, inciso III, da Carta Federal, o ICMS poderá ser seletivo, ‘em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços’. Logo, produtos ou serviços que não sejam essenciais, como é o caso das armas para a população em geral, podem sofrer a incidência de carga tributária mais elevada” [fls. 114-127].

6. É o relatório.

7. O recurso merece prosperar, tendo em vista que a incidência, no caso, atende ao requisito da seletividade, que lhe confere caráter extrafiscal. O tributo cumpre, na espécie, função extrafiscal; visa a desestimular a compra de armas de fogo e munições, suas partes e acessórios.

8. A jurisprudência do Supremo fixou-se no sentido de ser idôneo o uso do “caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia” [ADI n. 1.276, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 29.8.02].

Dou provimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 557, 1º-A, do Código de Processo Civil.

Publique-se.

Brasília, 12 de agosto de 2009.

Ministro Eros Grau

- Relator – (BRASIL, 2009)

Constata-se, assim, que a transição da unicidade das alíquotas do ICMS para a utilização do mecanismo da seletividade em função da essencialidade do produto traduz verdadeira mudança de visão sobre o papel daquele imposto no sistema. Há não só a busca da efetivação de critérios viabilizadores da capacidade contributiva, atuando como um “limite objetivo do ICMS” (BERGAMINI, 2008, p. 42), mas também a compreensão de que a utilização da extrafiscalidade no ICMS seria verdadeiro mecanismo facilitador ao acesso aos produtos de primeira necessidade.

6. 4. 3. 1 A obrigatoriedade da seletividade no ICMS

Como já demonstrado anteriormente, foi previsto na CRFB a possibilidade de aplicação do princípio da seletividade, de acordo com as características de essencialidade

das mercadorias e serviços, ou seja, está dirigida diretamente ao ICMS.

Note-se que, ao dispor sobre o IPI, a previsão constitucional é no sentido de que aquele imposto “deverá ser seletivo”⁴⁰, deixando o legislador de utilizar-se do vocábulo “poderá”. Tal distinção fez surgir divergência na doutrina pátria sobre a obrigatoriedade da instituição da seletividade no ICMS.

Assim, Hugo de Brito Machado defende que a Constituição Federal “não determina [no caso do ICMS] que sejam seletivas. Apenas admite, e com restrições” (MACHADO, 1999, p. 97). Afirma o autor que a seletividade é facultativa para o ICMS, servindo o dispositivo constitucional apenas para determinar ao legislador que, caso escolha adotá-la, seu critério norteador será a essencialidade do produto (MACHADO, 2008).

José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2009) e Harada (2017, 2018) sustentam que a seletividade somente impõe “limite negativo” ao legislador, ou seja, impede que este estabeleça, para produtos essenciais, alíquotas mais elevadas do que o padrão:

Alguns estudiosos enxergam no citado inciso III do § 2º do art. 155 da CF uma norma de estrutura, e não de conduta, pelo que entendem que a seletividade do ICMS integraria o próprio processo legislativo, de modo a tornar obrigatória a fixação, pelo legislador ordinário, de alíquotas seletivas [...]. A lapidar clareza do texto constitucional – poderá ser seletivo – não deixa margem de dúvida quanto à faculdade de o legislador ordinário estabelecer alíquotas seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços. [...] Contudo, o preceito do inciso III sob análise configura uma norma de natureza programática [...]. Segue-se que o legislador ordinário está proibido pela Constituição de instituir alíquotas mais elevadas do ICMS em relação a mercadorias essenciais (HARADA, 2017, p. 46).

No entanto, apesar da respeitável posição acima, filiamo-nos aos defensores da obrigatoriedade da adoção do princípio da seletividade no ICMS. Roque Carrazza expõe a questão:

Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente – de observância, pois, obrigatória. Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela *ipso facto*, está lhe impondo 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 Mello, deveres-poderes). (...) Portanto, a seletividade no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

⁴⁰ Art. 153, § 3º, I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...].

Embora a posição pela obrigatoriedade da adoção da seletividade no ICMS seja minoritária⁴¹, não há dúvidas de que sua consonância com os demais princípios constitucionais e com a concepção de justiça fiscal devem a fazer prevalecer.

É fato que a Constituição Federal não propõe aos entes federativos simples recomendações, quando estabelece as diretrizes do Sistema Tributário, estabelecendo, em verdade, claras determinações a eles:

E em razão desta força cogente imiscuída à seletividade constitucional, que com ela inclusive se confunde, o ICMS deve, sempre, ser utilizado como mecanismo de perseguição de objetivos que estão além do abastecimento do Erário (BERGAMINI, 2008, p. 39).

Assim, a norma em questão é verdadeira “norma de estrutura, cuja função precípua é determinar a competência tributária, ou seja, determinar as balizas necessárias à atuação do Estado no âmbito do ICMS e, portanto, é de observância obrigatória pelo legislador infraconstitucional” (MAIA, 2017, p. 11).

Entretanto, para além do argumento constitucionalista interpretativo, a negativa da aplicação da seletividade no ICMS vai contra todo o sistema tributário construído pela própria CRFB, violando, frontalmente, a dignidade da pessoa humana.

Como já visto, a seletividade é, em verdade, forma de manifestação da capacidade contributiva nos tributos indiretos, buscando mitigar os nefastos efeitos da regressividade causada pela imposição de mesmo (e pesado) ônus tributário sobre pessoas de classes econômicas totalmente distintas, quando da compra de produtos e mercadorias essenciais.

A capacidade contributiva, nos termos expostos neste trabalho, é verdadeira causa do sistema tributário, fundamento legitimador de sua existência, pilar maior de justificativa da imposição dos tributos. Em que pese a existência das divergências expostas, esta visão é a única compatível com a ideia de justiça fiscal e do sistema tributário não só como instrumento arrecadatório, mas também como de cooperação e base para diminuição de desigualdades sociais.

Mostra-se impossível compatibilizar a imposição da mesma (alta) carga tributária em todos os produtos e mercadorias, independentemente de sua essencialidade, com os

⁴¹ Carraza reconhece, quando de sua exposição que “[d]e fato, praticamente a unanimidade da doutrina entende que a norma constitucional em exame não impõe um dever para o legislador ordinário. (...) Embora esta mesma doutrina deplora o teor do dispositivo em foco, sustenta que ele se limita a fazer uma mera recomendação, que será seguida ou simplesmente ignorada, pelo legislador ordinário” (CARAZZA, 2012, p. 508).

fundamentos da República Federativa do Brasil, especialmente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a erradicação das desigualdades sociais (art. 1º, I e III, CRFB). Tal raciocínio é corroborado quando verificamos que a maior parte do valor pago a título de tributação sobre o consumo vem do ICMS, deixando clara a urgência de observação da capacidade contributiva (e, conseqüentemente, da seletividade) quando de sua aplicação.

É evidente que

[t]anto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da seletividade têm o objetivo de atender ao princípio da igualdade e servem de garantia para o contribuinte contra os abusos do poder estatal. Então indaga-se: se o princípio sob análise é corolário do princípio da igualdade, e é por meio dele que alcançamos a Justiça Fiscal, como é que podemos aceitar a tese de que a aplicação do princípio da seletividade é apenas facultativa, ficando ao talante do legislador ordinário adotá-la ou não? (BRASILEIRO, 2004, p. 128).

Verifica-se que a justificativa extrafiscal da imposição da seletividade é viabilizar o acesso aos bens essenciais de consumo, salvaguardando a dignidade da pessoa humana, já que é ela que “permite a adequação do ICMS aos critérios de justiça fiscal” (CARRAZZA, 2012, p. 513). “Dessa forma, sob uma ótica sistêmica, atribuir mera faculdade ao legislador ao adotar este critério seria o mesmo que, reflexamente, mitigar as garantias fundamentais que justificam a própria função extrafiscal do ICMS” (MAIA, 2017, p. 11).

No caso dos medicamentos, bens de cristalina essencialidade, a não aplicação da seletividade e a utilização de altas alíquotas viola frontalmente o mínimo existencial e o direito fundamental à saúde, disposto no art. 156, CRFB.

Novamente, Carrazza expõe tal incongruência ao afirmar:

Temos para nós que, em face do princípio da seletividade, negócios jurídicos realizados com mercadorias que servem para preservar a vida e a saúde das pessoas (remédios, aparelhos cirúrgicos, próteses, órteses, etc.) devem necessariamente ser menos onerados, por meio de ICMS, que os levados a efeito com produtos supérfluos, suntuários ou voluptuários. Como sabemos, a CF garante condições mínimas de existência digna às pessoas (...) Isto exige não só uma ação positiva do Estado, para garantir a todos um padrão aceitável de subsistência, como a não tributação do mínimo vital (ou mínimo existencial), a fim de que as pessoas tenham condições de disfrutar (*sic*), quando pouco, dos progressos básicos da Humanidade (CARRAZZA, 2012, p. 514).

A tributação somente se justifica racionalmente quando ocorre após a exteriorização de capacidade econômica do contribuinte, a qual somente existe quando satisfeito o mínimo existencial. Não há como se cogitar de capacidade contributiva, quando em cheque a dignidade da pessoa humana.

A CRFB não pode, por conseqüência, invadir o mínimo existencial do contribuinte

“o que se dá por exemplo, quando se o obriga a suportar a carga econômica do ICMS sobre operações mercantis que servem para lhe preservar a vida, recuperar a saúde ou garantir padrões estéticos mínimos, suficientes para afastar as humilhações” (CARRAZZA, 2012, p. 516). Conclui-se que a importância da implementação da seletividade no ICMS é ainda maior no caso dos medicamentos, mercadorias que garantem, por muitas vezes, a própria sobrevivência do contribuinte.

Assim, passemos a analisar se o princípio da seletividade no ICMS tem sido implementado nos medicamentos, elencando-se aqueles de cunho psiquiátrico, buscando discutir as possíveis consequências do cenário encontrado.

7 OS MEDICAMENTOS ANTIPSICÓTICOS, O ACESSO À SAÚDE E A CARGA TRIBUTÁRIA

7.1 A SAÚDE MENTAL E A REVOLUÇÃO PSIQUIÁTRICA

A concepção de saúde vem sofrendo significativa evolução nos últimos tempos, deixando de abordar, tão somente, “a ideia de ausência de doença” e caminhando para uma visão mais integrada de todos os aspectos da vida dos seres humanos. Assim, podemos entender a saúde como

[r]esultado de um processo de produção social que expressa a qualidade de vida de uma população, entendendo-se qualidade de vida como uma condição de existência dos homens em seu viver cotidiano, um “viver desimpedido”, um modo de “andar a vida, prazeroso, seja individual, seja coletivamente” (TANAKA; RIBEIRO, 2009, p. 478).

Dentro desse novo paradigma, mostra-se ainda mais difícil delimitar a ideia de saúde mental. Paulo Amarante, sobre esse conceito, descreve:

Deparamo-nos agora com um outro sentido da expressão saúde mental, ou seja, com a ideia de que saúde mental seja um estado mental sadio, portanto, poderíamos concluir, um estado normal. Ou, dito de outra forma, de um estado de bem-estar mental, ou de sanidade mental, ou ainda de não existir nenhuma forma de desordem mental (AMARANTE, 2007, p. 18).

Não obstante, o próprio autor descreve a dificuldade de delimitar o que seria o efetivo estado de bem-estar caracterizador da ideia de saúde mental, levando a crer que o limite entre o são e o insano, entre o “normal” e o “anormal” não pode ser compreendido de forma reducionista, sob pena de “achatamento das possibilidades da existência humana e social” (AMARANTE, 2007, p. 19). Devem ser observados, assim, os aspectos biológicos, fatores psicológicos e sociais (WHO, 2001), além de um olhar contínuo e atento aos múltiplos aspectos do paciente, e não só à “doença” que lhe acomete.

A Organização Mundial da Saúde relata que, em 2001, 450 milhões de pessoas no mundo sofriam de algum tipo de doença mental e que somente uma minoria recebia adequado tratamento (WHO, 2001), número este que continua sofrendo aumento contínuo, especialmente nos países em desenvolvimento (MARAGNO *et al.*, 2006).

Em todo o mundo, tem sido destacada a magnitude da doença mental por estudos sobre a carga global da doença. Dentre essas, cinco tipos de doenças mentais apareceram nas 20 principais causas da carga global de doenças em 2013. A saber: depressão maior

(segunda), transtornos de ansiedade (nona), esquizofrenia (décimo primeiro), distímia (décima sexta) e transtorno bipolar (décimo sétimo) (GBD 2015, 2015).

Apesar do número relevante, os níveis de gasto público mundial em assuntos de saúde mental são extremamente escassos em países pobres ou de média renda, sendo 80% dos valores gastos empregados em hospitais psiquiátricos, conforme relatório divulgado em 2018 pela OMS (WHO, 2018).

Embora possuam tão acentuada relevância, as doenças mentais foram, desde sempre, estigmatizadas e aqueles por ela acometidos, vítimas de isolamento e objetificação.

Com a revolução francesa, os hospitais deixam de ser locais de caridade, de assistência e abrigo e transformam-se nas instituições médicas, concentradoras de saber para tratamento dos doentes. Passa a haver, dentro do hospital, a busca pelo agrupamento das doenças, com a produção do conhecimento calcada na evolução das ciências naturais (AMARANTE, 2007).

Quatro anos após a Revolução, Phillipe Pinel passa a dirigir um hospital, passando a propor, aos “loucos” um tratamento de completo isolamento do indivíduo, pois concebem que as causas da alienação mental estão no meio social, deixando-o, assim, em um local onde o doente poderia estar livre destas para se recuperar. Surge a concepção de “tratamento moral” e a ideia de afastamento do mundo exterior.

A concepção prevalecente, e até hoje latente em nossa sociedade, era que a imposição de isolamento, ordem e disciplina ao paciente seria capaz de provocar a “reorganização” de sua mente e a possibilidade de encontro dos verdadeiros pensamentos. A consequência lógica de tal raciocínio era a conclusão de que os “alienados” não eram, em verdade, cidadãos, eis que desprovidos da razão – aspecto principal diferenciador da natureza humana (AMARANTE, 2007).

Evidente que toda essa concepção, calcada no modelo hospitalocêntrico, ensejou tratamento desumano aos doentes mentais, que passavam, por vezes, toda a vida trancados dentro da instituição psiquiátrica, com pouco ou nenhum convívio humano, sendo objeto de maus-tratos e negligência.

Surgiram, então, os movimentos questionadores da psiquiatria até então praticada, buscando

[a] superação do aparato manicomial, entendido não apenas como a estrutura física do hospício, mas como o conjunto de saberes e práticas, científicas, sociais, legislativas e jurídicas que fundamentam a existência de um lugar de isolamento e segregação e patologização da existência humana (AMARANTE, 2007, p. 56).

A experiência italiana, com a aprovação da Lei Basaglia, em 1978, que ensejou a reorganização do sistema de saúde mental do país, ocasionou o fim dos manicômios e possibilitou a constatação de que seria viável a implantação de outro modelo de tratamento da saúde mental.

No Brasil, a Reforma Psiquiátrica surge conjuntamente ao “movimento sanitário”,

[e]m favor da mudança dos modelos de atenção e gestão nas políticas de saúde, defesa da saúde coletiva, equidade na oferta dos serviços, e protagonismo dos trabalhadores e usuários dos serviços de saúde nos processos de gestão e produção de tecnologias de cuidado (BRASIL, 2005, p. 6).

A busca desse movimento é, principalmente, a construção de uma crítica ao saber psiquiátrico e ao modelo hospitalocêntrico causador de grandes violências contra os doentes mentais, estigmatização e verdadeiro mercantilizador da loucura (BRASIL, 2005, p. 7).

Surgem, assim, os primeiros Centros de Atenção Psicossocial – CAPS e o início da redução dos leitos nos hospitais psiquiátricos, buscando, especialmente a partir de 1992, a substituição pela construção de uma rede integrada.

Finalmente, a Lei Federal 10.216/2001 passa a prever mecanismos objetivos para a extinção dos manicômios, trazendo dispositivos que buscam a efetivação da integração dos doentes mentais na sociedade e a garantia de sua proteção.

Em paralelo, surge, a partir de 1950, a chamada Revolução Farmacológica da Psiquiatria (SILVA, 2006). A descoberta de novos medicamentos capazes de melhorar efetivamente a qualidade de vida dos pacientes através de tratamento contínuo, isso porque:

Até o início dos anos cinquenta, os recursos de que se dispunha para tratar os doentes psicóticos eram muito limitados e a única solução era confiná-los em grandes hospitais ou asilos, de onde muitos não podiam mais sair. O fator fundamental desta mudança foi a introdução dos medicamentos antipsicóticos, também conhecidos como neurolépticos ou tranquilizantes maiores (SILVA, 2006, p. 272).

Portanto, a denominada “Revolução Farmacológica” na Psiquiatria, especialmente com a introdução dos antipsicóticos, medicamentos estudados no presente trabalho, contribuiu para a efetivação das ideias presentes na Revolução Psiquiátrica em meio a outras políticas de saúde específicas implementadas.

A importância dos medicamentos psiquiátricos para a qualidade de vida daqueles acometidos por doenças mentais é reconhecida também pela Organização Mundial da Saúde:

Medicamentos psicotrópicos essenciais devem ser fornecidas e estar constantemente disponíveis em todos os níveis de assistência de saúde. Estes devem ser incluídos na lista de medicamentos essenciais de todos os países e

aqueles melhores para o tratamento destas enfermidades devem estar disponíveis sempre que necessário. Em alguns países isto poderá ensejar a mudança da legislação aplicável. Estes medicamentos podem melhorar sintomas, reduzir a incapacidade, restringir desenvolvimento da doença e evitar recaídas. Eles proporcionam, com frequência, o tratamento de primeira linha, especialmente quando as intervenções psicossociais e a atuação de profissionais altamente capacitados estão indisponíveis (WHO, 2001, p. 10, tradução nossa)⁴².

7. 1. 1 Os medicamentos psiquiátricos no Brasil

O conceito de medicamento é fornecido pela Lei n. 5.991/73, que dispõe, em seu art. 4º, II:

Art. 4º, II – Medicamento: produto farmacêutico, tecnicamente obtido ou elaborado, com finalidade profilática, curativa, paliativa ou para fins de diagnóstico (BRASIL, 1973).

A importância da utilização dos medicamentos para o tratamento, controle e prevenção das doenças vem crescendo com o passar dos anos (BERMUDEZ; BARROS, 2016), possuindo especial protagonismo no casos das doenças mentais, como explanado.

Dentro desse cenário, em 1998, foi instituída a Política Nacional de Medicamentos (PNM), criada pela Portaria GM/MS n. 3916/1998,

[t]endo como propósito "garantir a necessária segurança, eficácia e qualidade destes produtos, a promoção do uso racional e o acesso da população àqueles considerados essenciais". Com esse intuito, suas principais diretrizes são o estabelecimento da relação de medicamentos essenciais, a reorientação da assistência farmacêutica, o estímulo à produção de medicamentos e a sua regulamentação sanitária (BRASIL, 1998a).

A PNM dispõe sobre a integração das estratégias do setor público para viabilizar o acesso aos medicamentos, incluindo a produção por laboratórios públicos e as diretrizes dos medicamentos genéricos, além da elaboração da Relação Nacional de Medicamentos Essenciais (RENAME) (MIRANDA *et al.*, 2009).

A RENAME é fruto de uma importante etapa da assistência farmacêutica, conhecida como seleção de medicamentos. Sobre isso, a seleção é um processo de escolha de medicamentos, baseada em critérios epidemiológicos, técnicos e econômicos, visando a

⁴² No original: "Essential psychotropic drugs should be provided and made constantly available at all levels of health care. These medicines should be included in every country's essential drugs list, and the best drugs to treat conditions should be made available whenever possible. In some countries, this may require enabling legislation changes. These drugs can ameliorate symptoms, reduce disability, shorten the course of many disorders, and prevent relapse. They often provide the first-line treatment, especially in situations where psychosocial interventions and highly skilled professionals are unavailable" (WHO, 2001, p. 10).

assegurar medicamentos seguros, eficazes e custo-efetivos com a finalidade de racionalizar seu uso, harmonizar condutas terapêuticas, direcionar o processo de aquisição, produção e políticas farmacêuticas. É considerada a etapa mais importante, pois é a partir desta que são desenvolvidas as demais atividades do clássico ciclo da assistência farmacêutica (MARIN *et al.*, 2003).

A organização de listas nacionais de medicamentos deveria estar classicamente estabelecida nos pilares de essencialidade dos medicamentos, já preconizada pela OMS como:

Aqueles que satisfazem as necessidades dos cuidados prioritários de saúde da população. São selecionados tendo em vista a relevância para a saúde pública, evidência de segurança e eficácia e custo-efetividade comparados. É esperado que estejam disponíveis no contexto do sistema de saúde em todos os momentos, em quantidades adequadas e a um preço que os indivíduos e a comunidade possam arcar (WHO, 2002).

Desde 2012, as versões da RENAME relacionam seu elenco a questões ligadas à assistência à saúde, cuja organização toma por base os componentes de dispensação de medicamentos previstos no SUS, permanecendo ausente a concepção de medicamentos essenciais preconizado pela OMS, que outrora presidia os elencos das relações de medicamentos. Alguns debates ressaltam que a fusão de listas de financiamento, classificadas agora em um único documento como RENAME, “representa um retrocesso, fortalecendo a lógica da oferta financiada como substitutivo à lógica da necessidade calcada em prioridades” (SANTOS-PINTO *et al.*, 2013, p. 1057).

Retomando ao conceito de essencialidade, um medicamento, por sua vez, poderá ser compreendido como essencial quando, “selecionado com base em critérios epidemiológicos, de efetividade, segurança, comodidade posológica e custo-efetividade que melhoram a qualidade de cuidados e de resultados na saúde” (YAMAUTI *et al.*, 2017, p. 976).

A RENAME apresenta de forma clara uma lista de medicamentos disponíveis no SUS para ampla divulgação à população (e também aos profissionais de saúde). Ela traz o rol dos medicamentos psiquiátricos a ser adquirido pelo SUS, dentre eles os antipsicóticos atípicos Olanzapina e Risperidona, objeto de estudo no presente trabalho. Ressalte-se que a Risperidona passou a ser oferecida pelo SUS em 1996, com a Portaria SAS/MS n. 204, de 06 de novembro, que ampliou o elenco de medicamentos excepcionais.

Por todo o exposto, verifica-se que os medicamentos psiquiátricos, especialmente os antipsicóticos, proporcionam maior qualidade de vida àqueles que sofrem de doenças

mentais, através da viabilização de tratamento contínuo capaz de diminuir as crises e ensejar maior independência e possibilidade de integração à sociedade.

Grande exemplo da relevância desses medicamentos ocorre no caso da esquizofrenia, enfermidade cujo tratamento é compreendido basicamente pelos antipsicóticos e que, sem o devido acompanhamento, é capaz de causar gravíssima debilidade ao paciente.

7. 1. 2 A ESQUIZOFRENIA

A esquizofrenia possui extrema relevância para a psiquiatria, sendo a condição patológica mais exaustivamente estudada, “pelo fato de ser um transtorno cerebral grave, duradouro e debilitante” (SILVA, 2006, p. 282). Ferreira e Torres (2016), com dados de 2015 do Sistema de Informação Hospitalar, assinalaram que a esquizofrenia, no Sistema Único de Saúde, foi considerada o transtorno mental que respondeu pelo maior número de internações.

A esquizofrenia é classificada como doença mental crônica que se caracteriza por uma variedade de problemas comportamentais, emocionais e cognitivos, e reúne um conjunto de diferentes psicoses de etiologia genética e bioquímica, porém não há consenso sobre sua origem, pois alguns autores também relatam ainda não ser bem compreendida (AMERICAN PSYCHIATRIC ASSOCIATION, 1998; NATIONAL COLLABORATING CENTRE FOR MENTAL HEALTH (UK), 2009).

O curso da doença é variável e é influenciado pelo ambiente psicossocial do indivíduo. A esquizofrenia pode apresentar períodos de remissão e de recaídas, sendo crônica e progressiva. Cerca de 30% dos casos apresentam recuperação completa ou quase completa, cerca de 30% com remissão incompleta e prejuízo parcial de funcionamento e aproximadamente 30% com deterioração importante e persistente da capacidade de funcionamento profissional, social e afetivo (AMERICAN PSYCHIATRIC ASSOCIATION, 1998).

Ela apresenta sintomas categorizados como positivos ou produtivos e negativos. Os primeiros estão relacionados a distorções das funções sensoriais, tais como delírio, alucinações (geralmente auditivas), ilusões, agitação extrema, crises agressivas, comportamentos destrutivos, desordem do pensamento. Já os sintomas negativos são ligados à inibição das funções afetivas e psicomotoras, tais como embotamento afetivo, dificuldade de julgamento e de atenção, desorganização do pensamento e falta de motivação

(NATIONAL COLLABORATING CENTRE FOR MENTAL HEALTH (UK), 2009).

O início dos sintomas ocorre na vida adulta (idade média de 25 anos), sendo mais precoce no sexo masculino do que em mulheres. A doença afeta uma em cada 100 pessoas ao correr da vida. Cerca de 80% dos acometidos desenvolvem recidivas e sintomas crônicos (BRASIL, 2013; LEWIS *et al.*, 2006). Os homens costumam apresentar maior probabilidade de desenvolver sintomas negativos permanentes do que as mulheres. Seu início pode ocorrer em qualquer idade, mas costuma ser raro, antes da puberdade e ocorre mais frequentemente no final da adolescência e no início dos 20 anos. A esquizofrenia é responsável por 25% das internações psiquiátricas (BRASIL, 2013; NATIONAL COLLABORATING CENTRE FOR MENTAL HEALTH (UK), 2009).

Estudo da carga global das doenças revelou que esse transtorno responde por 1,1% dos anos de vida ajustados para incapacidade e por 2,8% dos anos de vida com incapacidade (WHO, 2001).

No Brasil, faltam avaliações epidemiológicas amplas sobre a ocorrência de psicoses, principalmente por meio de dados mais recentes. Dados de prevalências de morbidade psiquiátrica mostraram valores de 0,3% a 2,9% da população urbana acima de 14 anos em um estudo de 1992 realizado em três capitais brasileiras (Brasília, São Paulo e Porto Alegre) (ALMEIDA FILHO *et al.*, 1992). Em 2002, em São Paulo, outro trabalho mostrou prevalência de 0,8% em 12 meses para psicoses não afetivas (ANDRADE *et al.*, 2002). No Rio Grande do Sul, a esquizofrenia apareceu como o principal diagnóstico em internações hospitalares no ano de 2000, mas apresentou uma tendência à diminuição com a realização das reformas na assistência psiquiátrica realizadas na última década, chegando a cerca de 20% em 2004 (CANDIAGO; ABREU, 2007).

Estudo produzido durante onze anos de acompanhamento de tratamentos com o uso de antipsicóticos demonstra que a maior parte dos pacientes portadores de esquizofrenia e que solicitaram antipsicóticos atípicos pela primeira vez no SUS no período de 2000 a 2010 era do sexo masculino (50,3%), residia na Região Sudeste (66,1%) e possuíam idade mediana de 41 anos (BARBOSA, 2015).

Os antipsicóticos possuem extrema relevância no tratamento da esquizofrenia, tendo se destacado nos últimos 50 anos, especialmente pela capacidade de não só tratar os episódios agudos, mas também evitar recaídas, constituindo tratamento contínuo (BARBOSA, 2015). Assim, passemos a abordar os antipsicóticos, passando mais especificadamente a analisar os denominados “antipsicóticos de segunda geração” ou

“antipsicóticos atípicos”, para posterior verificação acerca do seu enquadramento tributário.

7.2 OS ANTIPSICÓTICOS

O tratamento farmacológico da esquizofrenia está relacionado com uma das hipóteses relacionadas à hiperfunção dopaminérgica encontrada nos pacientes, (FERREIRA; TORRES, 2016), partindo da concepção de que a

[p]rodução aumentada desse neurotransmissor, ou uma hipersensibilidade dos receptores de dopamina, em certa região do cérebro (sistema mesolímbico), onde resulta em hiperexcitabilidade e o aparecimento dos sintomas positivos, e em regiões cerebrais frontais, resulta de um estado hipodopaminérgico que está associado aos sintomas negativos (ANDRADE, 2015, p. 3).

Com relação aos tratamentos disponíveis, classicamente os antipsicóticos utilizados são classificados em típicos ou convencionais e os atípicos (ou de segunda linha). Infelizmente, os antipsicóticos somente atenuam a intensidade das “manifestações psicóticas agudas, sendo incapazes de curar o paciente” (SILVA, 2006, p. 273). Não obstante, existe ampla evidência de que “o uso de antipsicóticos é superior ao seu não uso” (BRASIL, 2013, p. 322), comprovando-se que a utilização desses medicamentos reduz imensamente a frequência de recidivas e rehospitalizações (SILVA, 2006, p. 273)

O mecanismo de ação dessas duas classes de antipsicóticos está relacionado diretamente ao bloqueio de receptores D2 de dopamina (MOREIRA; FUCHS; COSTA, 2010), levando dias a semanas para “produzirem seus efeitos terapêuticos máximos” (SILVA, 2006, p. 273). E mais, são igualmente eficazes no controle de sintomas positivos na psicose aguda.

O Protocolo Clínico e Diretrizes Terapêuticas do Ministério da Saúde, de 2013, defende que a classificação dos antipsicóticos em típicos e atípicos

[t]ornou-se obsoleta e incorreta na medida em que foram surgindo novas evidências de que os antipsicóticos constituem um grupo heterogêneo de medicamentos, com mecanismos de ação, eficácia, efeitos adversos e data de desenvolvimentos distintos entre si (BRASIL, 2013, p. 322).

O documento em questão recomenda, assim, a utilização de qualquer antipsicótico disponível pelo SUS, sem ordem de preferência, com exceção da Clozapina, indicada tão somente para os casos de refratariedade aos demais antipsicóticos (BARBOSA, 2015).

Entretanto, no cotidiano, há diferenças de uso entre os mesmos. Wannmacher (2004) destaca que, independentemente da categoria, os antipsicóticos em sua totalidade são

eficazes no controle de sintomas positivos na psicose aguda. Outro dado interessante se refere ao fato dos antipsicóticos considerados atípicos apresentarem a mesma eficácia dos convencionais em tratamento crônico, apesar da necessidade de ocorrência de estudos mais abrangentes.

Mesmo com essas características entre típicos e atípicos, é a capacidade destes últimos em gerar menor incidência de efeitos extrapiramidais de modo significativo que trouxe diferencial nos esquemas de tratamentos. Esse grupo tem sido utilizado em pacientes refratários ao tratamento convencional, com algumas vantagens, tais como menores taxas de abandono de tratamento e de recidivas. Mesmo assim, os antipsicóticos atípicos utilizados no tratamento da esquizofrenia estão associados a agranulocitose e miocardite (Clozapina), ganho de peso (Olanzapina) e indução de diabetes melito (OLIVEIRA, 2000; WANNMACHER, 2004).

Assim, verifica-se que os

[a]ntipsicóticos de segunda geração (ASG) representaram um grande avanço no tratamento medicamentoso da esquizofrenia nas últimas décadas. Em relação aos antipsicóticos de primeira geração (APG), os ASG têm a vantagem de causar menos efeitos colaterais extrapiramidais como parkinsonismo, distonias, acatisia e discinesia tardia e, além disso, têm maior efeito nos sintomas negativos da esquizofrenia. Os ASG são, atualmente, preconizados como tratamento de primeira linha na esquizofrenia (ELKIS *et al.*, 2008, p. 78).

Ressalte-se que, embora considerados de extrema importância, os medicamentos antipsicóticos não excluem a necessidade de acompanhamento psicoterapêutico e o treinamento de estratégias de enfrentamento e manejo de situações de vida capazes de facilitar a adaptação do paciente ao ambiente e ao estresse, sendo essencial para a garantia de sua independência e integração social (SILVA, 2006).

Dentre os antipsicóticos atípicos existentes, merecem destaque:

- A Risperidona: originada em 1994, é um bloqueador serotoninérgico e dopaminérgico que pode ser considerado um dos antipsicóticos atípicos frequentemente utilizados pelos não especialistas. Apresenta efeito positivo nos quadros psicóticos tradicionais, como as síndromes esquizofrênicas, mas também em menores doses no tratamento dos sintomas psiquiátricos dos pacientes demenciados ou em *delirium* (CHIAVERINI *et al.*, 2011), sendo eficaz nos sintomas positivos e negativos da esquizofrenia, pensamentos desorganizados, hostilidade e sintomas afetivos, possuindo menos efeitos extrapiramidais que o Haloperidol (OLIVEIRA, 2000). Está presente na RENAME

2018;

- A Olanzapina: foi lançada no mercado em 1996 (ANDRADE, 2015), é uma tienobenzodiazepina, um novo antipsicótico que atua sobre os efeitos positivos e negativos da esquizofrenia, possuindo baixa incidência de efeitos extrapiramidais e demonstrando mais segurança no uso do que o Haloperidol (OLIVEIRA, 2000). Está igualmente presente na RENAME 2018. Importante ressaltar que, em 2008, a Olanzapina foi responsável por quase 65% dos valores gastos com antipsicóticos, através do orçamento do componente de medicamentos de dispensação excepcional, totalizando, só neste ano, quase R\$ 180 milhões de reais (BARBOSA, 2015);
- Aripiprazol: é um derivado quinolônico, que foi introduzido no mercado nos anos 2000, estando associado à melhora da ansiedade, depressão, sintomas negativos e menos sintomas extrapiramidais. Quando comparado com outros antipsicóticos, possui menor efeito colateral no que tange ao ganho de peso, menor sedação, ausência de elevação de prolactina e prolongamento do intervalo QT, embora tenha gerado maior risco de insônia (ANDRADE, 2015; WANNMACHER, 2004). Não é fornecido pelo SUS e está ausente da RENAME 2018;
- Quetiapina: É um novo antipsicótico, estruturalmente relacionado com a Clozapina, porém sem necessidade de monitorização sanguínea (OLIVEIRA, 2000). Em comparação com o Haloperidol, a Quetiapina foi mais bem tolerada, com menos efeitos extrapiramidais e menor redução de prolactina, embora tenha proporcionado maior ganho de peso (WANNMACHER, 2004), além de cefaleia, sonolência e tontura (OLIVEIRA, 2000). Presente na RENAME 2018.

Embora demonstrem efetivos benefícios, os gastos com a compra de antipsicóticos, seja através do orçamento público, seja dos desembolsos diretos dos consumidores, merece especial atenção.

Estudo brasileiro que acompanhou os gastos com pacientes com esquizofrenia atendidos pelo SUS no período de 2000 a 2010 identificou que os antipsicóticos atípicos responderam por 77,7% dos gastos e que, destes, a Olanzapina representou 56,3% dos gastos com medicamentos especializados, totalizando mais de 927 milhões de reais, seguida pela Quetiapina (17,2%), gasto de mais de 282 milhões de reais; a Risperidona totalizou 2,5%

dos gastos, aproximadamente R\$ 40 milhões de reais (BARBOSA, 2015).

No âmbito privado, embora não tenha sido possível localizar separadamente os gastos com antipsicóticos, verificou-se que, dentre as famílias com condições de vida difíceis, ou seja, em que a quantidade de alimento não era suficiente, o gasto médio mensal com medicamentos para problemas do sistema nervoso (aí compreendidos os antipsicóticos) chegou a R\$ 50,27 entre 2008-2009 (GARCIA et al., 2013a), ficando atrás, apenas, dos gastos com medicamentos para problemas coronarianos.

A grande importância desses medicamentos no tratamento das doenças mentais, seu custo significativo e sua consequência no orçamento público e privado demonstram a necessidade da análise da carga tributária sobre eles existente, com o objetivo de se verificar a compatibilidade da tributação com os princípios constitucionais.

7.3 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DOS ANTIPSICÓTICOS ATÍPICOS SELECIONADOS

A lista abaixo na sequência (Quadro 9), fornecida pela CMED para o mês de dezembro de 2018, compreende os antipsicóticos atípicos sob análise, informando, ainda, a apresentação de cada medicamento, o valor máximo do preço de fábrica com e sem impostos (considerando-se a alíquota final nominal de ICMS de 20%) e o do preço máximo ao consumidor com e sem impostos.

Ressalte-se que a própria CMED apresenta, na estrutura dos variados preços (Preço Fábrica e Preço Máximo ao Consumidor), os diversos valores máximos dos medicamentos de acordo com as diversas alíquotas de ICMS vigentes nos estados brasileiros, tendo sido tais dados suprimidos da tabela final, visto que o presente trabalho tem por escopo o Estado do Rio de Janeiro, com alíquota padrão de ICMS de 20%.

Inicialmente, constata-se que todos os medicamentos listados fazem parte da lista positiva de concessão de crédito tributário de PIS/COFINS, além de serem isentos de IPI, independentemente de a compra ter origem pública ou privada. Tal fato revela a já mencionada “evolução” da legislação tributária federal, no que tange à efetivação de uma tributação mais justa e igualitária no consumo de produtos essenciais.

Quadro 8 - Lista de Preços de Fábrica e Preço Máximo ao Consumidor dos antipsicóticos atípicos selecionados , lista de preços CMED, dezembro 2018.

Princípio Ativo	Laboratório	Produto	Apresentação	Tipo de Produto (Status do Produto)	PFS em Impostos	PF 20%	PMC 0%	PMC 20%	CONFAZ 87	Lista de Concessão de Crédito Tributário (PIS/COFINS)
ARIPIPRAZOL	ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A	ARISTAB	10 MG COM CT BL AL/AL X 30	Similar (Referência)	R\$ 463,04	R\$ 578,80	R\$ 640,13	R\$ 800,16	Não	POSITIVA
ARIPIPRAZOL	SANDOZ DO BRASIL INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA	CONFILIFY	10 MG COM CT BL AL/AL X 30	Similar	R\$ 463,04	R\$ 578,80	R\$ 640,13	R\$ 800,16	Não	POSITIVA
ARIPIPRAZOL	SANDOZ DO BRASIL INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA	ARIPIPRAZOL	10 MG COM CT BL AL/AL X 30	Genérico	R\$ 114,69	R\$ 143,37	R\$ 158,55	R\$ 198,20	Não	POSITIVA
HEMIFUMARATO DE QUETIAPINA	ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A	QUETROS	200 MG COM REV CT BL AL PLAS OPC X 30	Similar	R\$ 481,03	R\$ 601,29	R\$ 665,00	R\$ 831,25	Sim	POSITIVA
HEMIFUMARATO DE QUETIAPINA	EUOFARMA LABORATÓRIOS S.A.	QUET	200 MG COM REV CT BL AL PLAS OPC X 30	Similar	R\$ 139,91	R\$ 174,89	R\$ 193,42	R\$ 241,78	Sim	POSITIVA
OLANZAPINA	SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA	EXPOLID	10 MG COM REV CT BL AL/AL X 30	Similar	R\$ 104,13	R\$ 130,16	R\$ 143,95	R\$ 179,94	Não	POSITIVA
OLANZAPINA	ELI LILLY DO BRASIL LTDA	ZYPREXA	10 MG COM REV CT BL AL/AL X 30	Novo (Referência)	R\$ 695,38	R\$ 869,22	R\$ 961,32	R\$ 1.201,65	Sim	POSITIVA
RISPERIDONA	JANSSEN-CILAG FARMACÊUTICA LTDA	RISPERDAL	2 MG COM REV CT BL AL PLAS INC X 20	Novo (Referência)	R\$ 113,40	R\$ 166,75	R\$ 184,42	R\$ 230,52	Sim	POSITIVA
RISPERIDONA	SANDOZ DO BRASIL INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA	RISPALUM	2 MG COM REV CT BL AL PLAS TRANS X 20	Similar	R\$ 15,86	R\$ 19,82	R\$ 21,93	R\$ 27,40	Sim	POSITIVA

Fonte: CMED (BRASIL, 2018).

Não obstante, no âmbito da tributação estadual, verifica-se que somente o Hemifumarato de Quetiapina, a Olanzapina de referência e a Risperidona de referência são beneficiadas tributariamente pelo Convênio ICMS 87/02, que concede a isenção de ICMS para fármacos destinados aos órgãos da administração federal, estadual ou municipal.

Entretanto, tal Convênio, como já explicitado, somente abrange as compras públicas, ou seja, impacta apenas o pagamento de ICMS pelos próprios entes federativos quando da

realização da aquisição desses bens através dos laboratórios privados.

Nos casos de compra direta de medicamentos pelos particulares, não foi constatado seu enquadramento em qualquer norma de concessão de benefício tributário de ICMS, de forma que o valor a ser pago pelo contribuinte será o total do tributo cobrado.

A divisão dos valores existentes nas colunas PF 20% e PF sem impostos demonstra a existência de um aumento de aproximadamente 25% no valor total dos medicamentos, atribuível à carga tributária, o que se repete na etapa de venda, através da divisão dos valores constantes nas colunas de PMC 20% e PMC sem impostos. Lembre-se que a alíquota efetiva do ICMS é superior à alíquota nominal informada, pelos motivos já expostos.

Ressalte-se que não faremos, neste trabalho, o cálculo das alíquotas efetivas do ICMS incidente sobre esses medicamentos ao longo de toda a cadeia, visto que, como o ICMS incide sobre sua própria base de cálculo,

[r]esultando em alíquotas efetivas superiores às nominais [alíquota efetiva $t = t_{\text{nominal}} / (1 - t_{\text{nominal}})$] de acordo com as características do setor farmacêutico no estado (por exemplo, se tem apenas indústria ou se tem apenas distribuição), o cálculo da alíquota média efetiva do ICMS relativa à cada fase da cadeia de comercialização (indústria, distribuição-atacado/farmácia-varejo) não é tarefa fácil, porque estes dados são tratados com reserva pelas Secretarias de Fazenda. Em resumo, os impostos incidem em diferentes momentos da cadeia produtiva, com tarifas diversas, o que dificulta a identificação de quanto se paga no imposto no consumo final (OCKÉ-REIS, 2012, p. 79).

Assim, a partir do Quadro acima, fornecida pela CMED, e comparando-se o Preço Fábrica e o Preço Máximo ao Consumidor com o ICMS de 18% além dos 2% referentes ao adicional de alíquota do Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais, depreende-se que o pagamento de tributos, na cadeia de distribuição, chega aos seguintes valores:

Quadro 9 - Diferença de valores entre o PMC 0% e PMC 20% dos medicamentos antipsicóticos atípicos selecionados.

Princípio Ativo	Laboratório	Produto	Apresentação	PMC 0%	PMC 20%	Diferença
ARIPIPAZOL	ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A	ARISTAB	10 MG COM CT BL AL/AL X 30	R\$ 640,13	R\$ 800,16	R\$ 160,03
ARIPIPAZOL	SANDOZ DO BRASIL INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA	CONFILIFY	10 MG COM CT BL AL/AL X 30	R\$ 640,13	R\$ 800,16	R\$ 160,03
ARIPIPAZOL	SANDOZ DO BRASIL INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA	ARIPIPAZOL	10 MG COM CT BL AL/AL X 30	R\$ 158,55	R\$ 198,20	R\$ 39,65
HEMIFUMARATO DE QUETIAPINA	ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A	QUETROS	200 MG COM REV CT BL AL PLAS OPC X 30	R\$ 665,00	R\$ 831,25	R\$ 166,25
HEMIFUMARATO DE QUETIAPINA	EUROFARMA LABORATÓRIOS S.A.	QUET	200 MG COM REV CT BL AL PLAS OPC X 30	R\$ 193,42	R\$ 241,78	R\$ 48,36
OLANZAPINA	SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA	EXPOLID	10 MG COM REV CT BL AL/AL X 30	R\$ 143,95	R\$ 179,94	R\$ 35,99
OLANZAPINA	ELI LILLY DO BRASIL LTDA	ZYPREXA	10 MG COM REV CT BL AL/AL X 30	R\$ 961,32	R\$ 1.201,65	R\$ 240,33
RISPERIDONA	JANSSEN-CILAG FARMACÊUTICA LTDA	RISPERDAL	2 MG COM REV CT BL AL PLAS INC X 20	R\$ 184,42	R\$ 230,52	R\$ 46,10
RISPERIDONA	SANDOZ DO BRASIL INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA	RISPALUM	2 MG COM REV CT BL AL PLAS TRANS X 20	R\$ 21,93	R\$ 27,40	R\$ 5,47

Legenda: comp.: comprimidos, Ind: Indústria, mg: miligramas

Fonte: Adaptado de CMED (BRASIL, 2018).

Os preços dos medicamentos são determinados pelo preço base do fabricante combinado com os custos ocultos. Esses custos ocultos incluem, dentre muitas questões ligadas a tributos (taxas e impostos), além das margens de comercialização, custos operacionais com logística, etc.

Não foi possível isolar o peso do ICMS nesse trabalho, mas as diferenças correntes observadas, no caso Zyprexa, foram de R\$ 240,33. Para exemplificar a magnitude da diferença nesse produto, isso representaria 1/4 do valor do salário mínimo nacional atual, que até 31/12/2018 era R\$ 954,00⁴³. Isso pode mostrar a extrema relevância da consequência final da carga tributária no valor final máximo a ser pago pelo consumidor.

⁴³ O Ipeadata disponibiliza série histórica do salário mínimo nominal vigente.

Ainda que seja dirigida às compras públicas de medicamentos, mas relevante ressaltar, o Tribunal de Contas da União, há algum tempo, tem se debruçado e emitido pareceres em seus relatórios, fruto de auditorias operacionais realizadas apontando existência de distorções importantes entre os preços CMED e aqueles resultantes de licitações. O Tribunal alertou para a possível existência de sobrepreços nas tabelas CMED, e orientou para que a mesma revisasse sua metodologia de precificação no Brasil (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2012). Um dos encaminhamentos do aludido relatório indica que:

A própria Lei 10.742/2003 estabelece um modelo de reajuste de preços extremamente rígido, por isso a solução depende de alterações legislativas, cuja iniciativa é prerrogativa dos Poderes Executivo e Legislativo. Cabe recomendar ao Ministério da Saúde que reveja o modelo regulatório de ajuste dos preços dos medicamentos previsto na Lei 10.742/2003, de forma a desvincular tal ajuste da inflação e que considere revisões periódicas a partir de critérios como comparação internacional, variação cambial e custo dos diferentes tratamentos (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2012, pag. 36).

Com dados de maio de 2009, época na qual ainda não havia regulação de preços no Brasil, na qual as companhias farmacêuticas determinavam os preços e órgãos do governo apenas realizavam seu acompanhamento, o Banco Mundial fez estudo com objetivo de contextualizar o setor farmacêutico brasileiro. Nesse trabalho, em contexto de prática de preços abusivos, ficou demonstrado uma estrutura de preços, exemplificado no Quadro 11, da seguinte forma:

Quadro 10 - Exemplo de estrutura de preços, em valores correntes de maio de 1999.

Composição do Preço	Valores correntes (em R\$)	Percentuais
Preço de venda ao público	142,86	100%
ICMS	25,71	18%
PIS/COFINS	8,71	6%
Margens atacadista	9,69	7%
Margens varejo	31,37	22%
Preço Fabricante	67,38	47%

Fonte: Adaptado de COHEN (2000)

Os altíssimos valores apurados refletem diretamente na população brasileira. Embora o acesso aos medicamentos seja tema intrincado, com diversas variáveis, o preço final dos medicamentos, impactado pela alta carga tributária, possui indiscutível relevância. A situação é ainda mais importante nos países nos quais o dispêndio *out-of-pocket* para a

compra de medicamentos é altíssimo, como no caso Brasileiro, gerando graves consequências.

7. 4 O ACESSO AOS MEDICAMENTOS

“Um terço da população mundial não tem acesso confiável aos medicamentos que necessitam, porque não podem arcar com seus custos” (CREESE; GASMAN; MARIKO, 2004). O dado, fornecido por estudo da OMS, demonstra a importância e urgência da análise da questão do acesso à saúde, especialmente quando tal garantia, de responsabilidade de cada Estado, é assegurada pelo art. 25 da Declaração Universal de Direitos Humanos.

De maneira ampla, podemos dizer que as dimensões do acesso aos medicamentos são compostas por:

- 1) Disponibilidade física, definida pelo relacionamento entre o tipo e quantidade de produtos e serviços necessários e o tipo e quantidade de serviços oferecidos;
- 2) Capacidade aquisitiva, definida pelo relacionamento entre preços de produtos ou serviços e a capacidade do usuário de pagar por eles;
- 3) Acessibilidade geográfica, definida pelo relacionamento entre a localização dos produtos e serviços e a localização do usuário eventual destes produtos e serviços;
- 4) Aceitabilidade, que se refere ao ajuste entre as características dos produtos e serviços e as expectativas e necessidades dos usuários, bem como às normas técnicas e legais de funcionamento (LUIZA; BERMUDEZ, 2004, p. 51).

O assunto em questão possui enorme complexidade, uma vez que cada uma das dimensões implica na compreensão da realidade acerca do acesso a medicamentos. Assim, para fins de análise da questão tributária sobre os medicamentos e suas possíveis consequências, dois temas podem ter relação mais direta quanto à relevância do ICMS, o primeiro relativo à disponibilidade e, em seguida frente à capacidade de pagamento, onde o preço é fator determinante.

A disponibilidade, como já ressaltado, refere-se à existência de estoque disponível de determinado medicamento nas farmácias (BERTOLDI et al., 2010) e, no Brasil, revela-se um aspecto preocupante.

Pesquisa que verificou a disponibilidade dos medicamentos genéricos adaptada ao contexto brasileiro demonstrou baixa disponibilidade de genéricos no âmbito dos estabelecimentos públicos no país (MIRANDA *et al.*, 2009, p. 2156).

Em outro estudo, concluiu-se, comparando dados internacionais, que a disponibilidade de medicamentos no setor público no Brasil (69%) era inferior a do Sudão

(82%), embora maior do que a Índia (0-30%, dependendo da região). A conclusão do autor é no sentido de que a disponibilidade no setor público encontra-se muito aquém do desejado, especialmente quando nossa Constituição Federal determina a universalidade do Direito à Saúde (BERTOLDI *et al.*, 2010).

Até 2004, no Brasil, havia apenas um estudo de abrangência nacional. Este se pautou em adaptação de metodologia oriunda da OMS, aplicada a uma amostra de 30 unidades públicas de saúde, no conjunto das cinco regiões do país. Seus resultados apontaram disponibilidade média relativamente baixa dos medicamentos-chave investigados, com 73% (OPAS, 2005).

Em 2015, estudo abrangente de amostra nacional, integrante da Pesquisa Nacional Sobre Acesso, Utilização e Promoção do Uso Racional de Medicamentos que envolveu pesquisas em farmácias de unidades básicas de saúde e que buscou mapear a disponibilidade física de 50 medicamentos traçadores mostrou resultados não satisfatórios. Seus desfechos apontaram disponibilidade média dos medicamentos baixa (52,9%), com diferenças entre regiões e estratos amostrais. Ficou evidenciado nos seus achados problemas na disponibilidade de medicamentos para o tratamento de doenças crônicas e outras consideradas epidemiologicamente importantes, como sífilis congênita e tuberculose (NASCIMENTO *et al.*, 2017).

A ausência de disponibilidade de medicamentos no setor público acaba por ensejar o dispêndio direto (*out-of-pocket*) das famílias para a sua compra, sendo diretamente impactadas pelo preço praticado no mercado. Surge, assim, a necessidade de avaliação da “capacidade de pagamento” – ou acessibilidade financeira (do inglês *affordability*) – que é normalmente mensurada utilizando-se o número de dias que o trabalhador remunerado com salário-mínimo precisa trabalhar para custear determinado tratamento de saúde ou medicamento em uma farmácia privada. Considera-se “pagável” o tratamento cujo custo é equivalente a 1/30 do salário mínimo (CAMERON *et al.*, 2011; HELFER *et al.*, 2012). Deve-se ter em conta que o critério em questão pode ser falho, considerando que muitos trabalhadores, especialmente na informalidade, acabam por receber menos que um salário-mínimo por mês (CAMERON *et al.*, 2011). Somente no Estado do Rio Grande do Sul, segundo Helfer (2012) 20% da população vivia abaixo da linha de pobreza (US\$ 1,00/dia), demonstrando a gravidade da situação.

É certo que diversos fatores compõem o preço final dos medicamentos, entre eles:

1.O preço de fábrica 2. Custos de seguro e frete 3. Taxas de portos e de inspeção

4. Margens de lucro provenientes dos importadores, atacadistas e/ou vendedores do varejo 5. Impostos, como aqueles sobre o valor agregado do produto ou impostos sobre as vendas, os quais podem ser nacionais e locais 6. Custos de “prescrição” de medicamentos (CREESE, 2011, p. 12, tradução nossa).⁴⁴

Em estudo internacional, os autores destacam que:

Muitos fatores determinam o preço de um medicamento nos diferentes países. Primeiro, o sistema de saúde nacional e a política de preços, além do tamanho do mercado, o grau de competição existente e o nível de proteção governamental sobre a propriedade intelectual dos medicamentos patenteados com frequência determinam o preço pelo qual o fabricante vende seu produto. Além destes fatores, a margem de lucro que fabricantes e distribuidores podem impor, influenciam o preço final do medicamento (URBACH; TREN; BATE, 2005, p. 4, tradução nossa).⁴⁵

Essa multiplicidade fora abordada também na seção quando se analisou o panorama e o papel regulatório da CMED na determinação dos preços dos medicamentos e das fórmulas utilizadas para cálculo destes. Não obstante, ainda que existentes os PMC, diversos são os autores que criticam sua efetividade, demonstrando que sua fixação ocorre em patamares tão altos que a indústria acaba por utilizar muitas vezes, nas vendas, preços menores (MIZIARA, 2013). Nesse sentido, também existem muitas críticas quanto à efetividade da regulação dos preços no Brasil, tanto que Miziara e Coutinho (2015, p. 6) destacaram que o marco relatório presente na Lei 10.742/2003 “não prevê mecanismos que admitem a redução dos preços dos medicamentos já lançados no mercado farmacêutico”. Tais elementos podem trazer consequências para elevação de preços praticados no Brasil.

Além da composição múltipla, outra característica importante dos medicamentos reside na sua inelasticidade. A elasticidade “mede a sensibilidade da variação da demanda em função do preço de um bem ou da renda do consumidor” (BOSANQUET, 2012, p. 129), assim, determinado preço é elástico quando seu aumento enseja efetiva redução da demanda, demonstrando que os consumidores optam por não o adquirir a partir de determinado valor.

No caso dos medicamentos, verifica-se que seu consumo “é influenciado, entre outros aspectos, por falhas de mercado. Uma delas, de especial relevância no presente

⁴⁴ The following components that are commonly found in the medicine price chain (1) Manufacturer selling price (2) insurance and freight charges (3) port and inspection charges (4) import duties (5) Mark-ups, which may be by importers, whole sales and/or retail dispensers (6) taxes such as value added tax, which may be local and national (7) dispensing fees.

⁴⁵ Many factors determine the price of a medicine in different countries. First, domestic healthcare and pricing policies, as well as market size, the degree of competition and the extent to which the government protects the intellectual property of patented drugs often determine the price at which the manufacturer sell his product. Along with these factors, the mark-up that distributors and retailers make can greatly influence the price of a medicine to the patient.

estudo, é a inelasticidade da demanda ao preço” (LUIZA *et al.*, 2016, p. 2s)

Esse fato demonstra, desde já, a essencialidade dos medicamentos, já que os preços inelásticos, normalmente, dizem respeito aos bens de primeira necessidade (CREESE, 2011). Assim, pode-se dizer que os dispêndios relativos à saúde são normalmente realizados por circunstâncias imperativas, e não por escolha do consumidor (CREESE, 2011).

Tal situação possui considerável gravidade, já que, para arcar com os preços altos dos medicamentos, “os usuários são compelidos a se desfazer de bens ou recorrer à justiça para adquiri-los, de maneira a garantir a continuidade do tratamento e a mitigação do sofrimento” (LUIZA *et al.*, 2016, p. 2s), o que ocorre ainda mais nas hipóteses de medicamentos que buscam “ajudar a evitar a deterioração da saúde e a prolongar a vida” (BOSANQUET, 2012, p. 69), já que estes possuem ainda menor sensibilidade às variações de preço.

Os mais pobres, idosos e crianças são aqueles mais suscetíveis ao aumento de preços (CREESE, 2011), além de pessoas com menor escolaridade (BOSANQUET, 2012) já que se encontram em situação de vulnerabilidade extrema e acabam, uma vez atingido o limite econômico e inexistente o fornecimento gratuito do medicamento, por simplesmente abandonar o tratamento.

Assim, os preços inelásticos dos medicamentos acarretam o denominado “gasto catastrófico”⁴⁶, com a necessidade de escolha de estratégias como deixar de comprar alimentos, de pagar as contas, ou até mesmo de contratação de empréstimos para arcar com os valores necessários (LUIZA *et al.*, 2016), levando à completa insolvência familiar.

Exemplificando tal situação, verifica-se que o aumento de 10% no preço de medicamentos nos Estados Unidos ensejou uma queda de 2% a 6% no uso dos medicamentos, além de maior abandono do tratamento, aumento do uso de serviços para doenças crônicas e atraso no pagamento dos valores devidos, nos casos de copagamento (CREESE, 2011).

Em outro estudo, analisando-se a “*affordability*” do tratamento padrão para infecção respiratória com a utilização de medicamento genérico em 20 países diferentes, verificou-se que este seria superior a 1/30 do salário mínimo, especialmente nos países de renda média e baixa, custando mais que 2/30 do salário mínimo em mais da metade dos países, tornando-

⁴⁶ Sobre gasto catastrófico, importante ressaltar que “[p]ode ser medido de várias formas, como pelo cálculo da proporção das despesas em saúde em relação à renda total do domicílio, pela medida da capacidade de pagar (*affordability*) e pela presença de impactos deletérios nas despesas familiares” (LUIZA *et al.*, 2016, p. 2s).

se inacessível (CAMERON *et al.*, 2011).

A situação é ainda mais grave quando considerados os tratamentos para doenças crônicas, já que, nesses casos, o gasto é contínuo e pode tornar-se simplesmente insuportável financeiramente para uma família dispendir 1/30 do salário mínimo todos os meses na compra dos medicamentos necessários (CAMERON *et al.*, 2011). Em pesquisa realizada no Brasil, concluiu-se que “a capacidade de pagamento, nos municípios estudados, pode estar prejudicando os tratamentos com medicamentos para doenças crônicas” (HELFER *et al.*, 2012, p. 230).

É certo que a ocorrência de gastos catastróficos na população de um país, ou mesmo de abandono dos tratamentos, parece ser proporcional à existência de políticas públicas de ampliação do acesso a medicamentos, (LUIZA *et al.*, 2016) através do fornecimento gratuito ou subsidiado. Verifica-se que

[o] não acesso gratuito aos medicamentos, principalmente os de uso contínuo, pode levar ao comprometimento da renda familiar ou favorecer o abandono do tratamento, o que pode ocasionar o agravamento do estado de saúde e o impacto na expansão dos gastos com internações e atendimentos ambulatoriais. [No Brasil] a maioria da população atendida no serviço público é de baixa renda, sendo o fornecimento gratuito, normalmente, a única alternativa de acesso aos medicamentos (HELFER *et al.*, 2012, p. 230).

No Brasil, a grande parte dos medicamentos é adquirida no setor privado, gerando repercussão direta nos preços em relação aos orçamentos das famílias (LUIZA *et al.*, 2016). Como consequência, “52% dos brasileiros abandonam o tratamento por falta de dinheiro para adquirir os medicamentos prescritos” (LIEBHARDT, 2012, p. 118).

A implementação do Programa Farmácia Popular demonstra, claramente, o tamanho da demanda reprimida no país: houve crescimento de 204%, em menos de um ano pelos medicamentos gratuitamente oferecidos (PERILO; AMORIM; BRITTO, 2012), revelando economia de até 12% da renda mensal (RAMALHO, 2012).

Assim, a literatura internacional reconhece que o alto preço dos medicamentos, a baixa capacidade de pagamento e a precária disponibilidade são os grandes obstáculos para o acesso ao tratamento em muitos países pobres (CAMERON *et al.*, 2011). Deve-se ter em conta que o nível de dispêndio direto das famílias revela-se um indicador negativo da proteção social de determinado país (CREESE, 2011) e que merece, assim, ser mais detidamente analisado.

7. 5 A RELEVÂNCIA DO GASTO COM MEDICAMENTOS NAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

A indústria farmacêutica movimentava significativos valores na economia mundial. Creese (2011) aponta que os medicamentos, por si só, são responsáveis por 15% do valor mundial gasto em saúde e que muitos países gastam entre 1% e 2% de seu produto interno bruto na compra de medicamentos.

Na realidade brasileira, “o componente privado tem papel relevante no gasto total com saúde. As famílias brasileiras têm participação fundamental no financiamento da assistência à saúde” (GARCIA *et al.*, 2013b, p. 1606). Essa situação apenas reflete a questão global do alto financiamento privado da saúde; apenas para fins ilustrativos, constata-se que

[e]m 2006, as despesas privadas com medicamentos representaram 66,5% nos países de renda média-baixa e 76,9% nos países de baixa-renda. Isso reflete a realidade que despesas *out-of-pocket* (ou seja, aquelas pagas do bolso do próprio consumidor) são a principal fonte de pagamento dos medicamentos em todos os países, exceto os de alta renda (LIEBHARDT, 2012, p. 116).

O Quadro abaixo ilustra claramente essa diferença de dispêndio direto nos países:

Quadro 11 - Nível de renda de países, gasto privado em saúde e gasto direto com medicamentos.

Nível de renda do país	Gasto privado com saúde na (% do total)	Gasto direto com medicamentos (<i>out-of-pocket</i>) na % do gasto privado
Baixa renda	58,1	83,1
Renda média-baixa	57,6	90,5
Renda média-alta	44,8	69,0
Renda alta	40,6	36,1

Fonte: (CREESE, 2011 *apud* WORLD HEALTH ORGANIZATION, 2010, p. 16 tradução nossa).

No caso do Brasil, pesquisas demonstram que, em 2007, “os usuários pagaram 57,4% das despesas com saúde, equivalente a 4,8% do PIB, enquanto 41,6% foram pagos pelo governo brasileiro (3,5% do PIB), sendo o 0,1% remanescente pago por organizações sem

fins lucrativos” (BARROS; BERTOLDI, 2008, p. 5)⁴⁷. Assim, as despesas pagas diretamente pelos consumidores totalizaram R\$ 44.8 bilhões em 2007, concluindo-se que as famílias brasileiras gastaram 10 vezes mais com saúde do que o governo naquele ano. (BARROS; BERTOLDI, 2008, p. 5)

Os gastos das famílias com saúde no Brasil demonstram crescimento significativo ao longo dos anos, representando 5,3% do desembolso global em 1987/1988 para 6,5% em 1995/1996, constituindo, em 2001, o terceiro principal item de despesa familiar para as famílias de até dois salários-mínimos (MAGALHÃES *et al.*, 2001). Dentro destes, os gastos com medicamentos possuem relevante expressividade, totalizando 37% dos gastos com saúde em 1995 e 1996 (MAGALHÃES *et al.*, 2001) e subindo para 47% em 2008 (BARROS; BERTOLDI, 2008; GARCIA *et al.*, 2013b).

Embora o gasto com saúde nas famílias de alta renda seja maior em valores absolutos, verifica-se que

[s]ão as famílias de menor renda que comprometem, proporcionalmente, maior parte de sua renda com esses gastos. Enquanto, entre as famílias de alta renda, a maior parte do gasto com saúde é destinada aos planos de saúde, entre as famílias de menor renda os medicamentos representam a maior parcela desses gastos (GARCIA *et al.*, 2013b, p. 1606).

No mesmo sentido:

Como seria de se esperar, as despesas com saúde, quando existentes, têm um impacto muito maior sobre os rendimentos das famílias mais pobres, o que as caracteriza como altamente regressivas. Obviamente, isso ocorre se elas são consideradas em termos de porcentagem da renda familiar, pois em termos absolutos, essas despesas crescem, pois a maior parte delas é efetuada pelos mais ricos. Porém, dada a desigualdade existente na distribuição da renda, o peso dos gastos com saúde na renda das famílias que efetivamente realizaram tais gastos, segundo a PNAD, é muito pequeno nas famílias dos mais ricos, embora represente em média quase um quarto do rendimento das famílias cujos membros estão entre os 10% mais pobres da população (SILVEIRA; OSÓRIO; PIOLA, 2002, p. 729).⁴⁸

Em 2013, enquanto entre as famílias de baixa renda predominou a aquisição de analgésicos, antigripais e anti-inflamatórios, naquelas de maior renda, houve maior gasto

⁴⁷ The users paid 57.4% of these expenses (4.8% of GDP), whereas 41.6% were paid for by the Brazilian Government (3,5% of GDP). The remaining 0,1% was paid by non-profit organizations.

⁴⁸ A análise realizada por Barros e Bertoldi parece chegar à conclusão oposta. O autor constata que “we found that the poor spend less with health than the better-off, and spend a smaller proportion of their income as well. However, the proportion of families spending 20% or more of their monthly income with health was similar across the wealth spectrum” (BARROS; BERTOLDI, 2008, p. 764). Essa diferença é aparentemente justificada pela diferença metodológica adotada entre os dois trabalhos mencionados, especialmente porque o trabalho divergente utilizou-se de um indicador de bens como base, enquanto o estudo de Silveira, Osório e Piola (2002), usou a renda familiar como parâmetro.

para compra de medicamentos para tratamento de doenças crônicas. Em valores absolutos, entretanto, verificou-se que as famílias pertencentes ao último quintil gastaram, em medicamentos para hipertensão, 11 vezes mais do que as famílias do primeiro quintil, demonstrando que programas de assistência farmacêutica básica do SUS podem ter contribuído para a diminuição dessa regressividade (GARCIA *et al.*, 2013b; SILVEIRA; OSÓRIO; PIOLA, 2002).

Entretanto, não há dúvidas de que, mesmo com a redução apontada, permanecem graves desigualdades, as quais podem acarretar a dificuldade na adesão de tratamentos por parte da população de menor renda ou mesmo a utilização da posologia necessária para a cura de determinada enfermidade.

Ademais, os programas de assistência farmacêutica sofreram graves cortes nos últimos anos (SOARES; ZUAZO; ALFANO, 2018), demonstrando a fragilidade do acesso através do setor público e acarretando graves consequências à saúde da população como um todo, incapaz de pagar os valores cobrados nos medicamentos.

Demonstrada, portanto, a evidente ligação entre o preço e o acesso aos medicamentos, já que “a maioria das pessoas, nos países pobres, precisam pagar pelos itens de saúde, com frequência medicamentos, nos momentos em que adoecem e que, se não conseguem dispender tais valores, ficam simplesmente sem tratamento”⁴⁹ (CREESE, 2011, p. 16, tradução nossa). Transparece, assim, a urgência de abordar um dos componentes de grande relevância na composição dos preços: a carga tributária e o princípio da seletividade como instrumento de sua diminuição.

7. 6 A CARGA TRIBUTÁRIA E O PREÇO DOS MEDICAMENTOS

A carga tributária “doméstica compreende uma proporção substancial dos preços que as pessoas pagam nos medicamentos e os altos preços são normalmente considerados como a principal barreira no acesso aos cuidados” (CREESE, 2011, p. xiii). Embora a carga tributária sobre os medicamentos seja extremamente dependente do arcabouço legislativo de cada país, seu impacto nos preços dos medicamentos e, conseqüentemente, em seu acesso, foi objeto de diversos estudos promovidos pela OMS. (CAMERON *et al.*, 2011; CREESE; GASMAN; MARIKO, 2004)

⁴⁹ “So most people in poor countries have to pay for their health needs – often medicine – at the time they are sick. If they are unable to pay the necessary price, they go without care.”

A política fiscal revela-se, assim, como instrumento importante para o alcance dos objetivos sociais e econômicos, de forma que o papel desempenhado pela tributação deve buscar o estímulo ao consumo de medicamentos e outros produtos relativos ao direito à saúde.

Embora existam poucos estudos sobre o efeito da tributação no acesso aos medicamentos nos países de renda média-baixa, Creese (2011) constata que

[o]s impostos sobre medicamentos nos países de alta renda, com boa rede de saúde, variam de 0 a 25%, enquanto em que em uma amostra de países de renda baixa e média, com muito menos recursos de proteção contra os gastos de saúde, a tributação varia entre 0 a 34% (CREESE, 2011, p. xiii, tradução nossa).⁵⁰

A existência de alta tributação sobre os medicamentos pode ser explicada, em parte, pela facilidade de fiscalização e cobranças sobre esse setor, já que o registro de dados relativos aos medicamentos prescritos é mais fácil de ser obtido do que no caso, por exemplo, do comércio varejista de alimentos (CREESE, 2011, p. 21). Ademais, a demanda é constante, ou seja, tende a permanecer estável, ante a inelasticidade dos preços.

Assim, embora existam estudos concluindo pela insignificância da receita gerada pelos tributos sobre a indústria farmacêutica quando comparados com o PIB dos países, já que acabaria por representar menos de 0,1% do PIB para 92% dos países estudados (LANG; OLCAY, 2005), outros estudos mostram o contrário, pois o montante arrecadado revela-se importante o suficiente para que os governos sejam resistentes em abrir mão dos valores arrecadados (CREESE, 2011).

Ainda que a carga tributária de determinados países sobre medicamentos possa ser diminuta, e que, nesses casos, a tributação não seja a maior causa de impacto no preço, é fato que “as margens de lucro são baseadas no preço incluindo a tributação. Assim, uma tributação de 10% poderia ensejar um aumento de 20% no preço do medicamento” (LANG; OLCAY, 2005, p. 36).

Dessa forma, em todos os casos, os trabalhos mencionados destacam a ausência de justas razões para que os medicamentos sejam tributados, defendendo a ausência completa de impostos sobre esses produtos. Essa ausência se justifica pela regressividade dos mencionados tributos, já que, como explicado no capítulo que analisou a aplicação do princípio da seletividade, os tributos sobre o consumo têm seu custo repassado para o

⁵⁰ “Taxes on medicine in high income countries, with good networks of health insurance protection, range from zero to 25% and in a selection of LMICs, with much lower insurance protection against the costs of care, we found to range from zero to 34%.”

consumidor final. Assim, para o consumidor de menor renda, o valor da tributação cobrada será proporcionalmente muito maior do que para aquele de tal renda. Em suma, novamente ficam latentes elementos na inequidade no acesso a medicamentos.

A regressividade da tributação sobre medicamentos atinge mais gravemente os pobres e doentes (LANG; OLCAY, 2005), aqueles que são exatamente mais vulneráveis tornando-se ainda mais grave porque “no setor farmacêutico (...), o consumidor, no caso, o paciente, não pode, na maior parte das vezes, decidir se adquire ou não o medicamento, pois dele depende para sobreviver ou manter a qualidade de vida” (SILVA, 2012b, p. 20).

Essa situação deve ser ainda conjugada com o “problema de agência” mencionado como mencionado no capítulo que abordou o panorama tributário brasileiro: considerando que o paciente não tem a capacidade de escolher o próprio medicamento, dependendo de alguém com conhecimento especializado para tanto, fica submetido aos valores do produto prescrito pelo médico, com as limitações a ele inerentes.

Assim, em um cenário no qual o consumidor não pode escolher qual medicamento desejaria fazer uso ou mesmo optar por usá-lo ou não, resta a este comprar, se possível, o produto indicado pelo especialista. Nesse momento, independentemente de sua renda individual, arcará com a significativa tributação sobre ele incidente, a qual será proporcionalmente maior, quanto menor for sua renda.

Considerando o cenário exposto, Lang e Olcay (2005) concluem:

É vital que os responsáveis na elaboração de políticas, tanto em nível internacional quanto em nível nacional, abordem a questão da tributação dos medicamentos e reconheçam a natureza regressiva destes, que, em última instância, tributam os doentes sem qualquer consideração por sua situação econômica ou capacidade de arcar com estes remédios. Os tributos sobre os produtos farmacêuticos poderiam ser eliminados sem consequências adversas na arrecadas ou impacto na indústria (LANG; OLCAY, 2005, p. 38, tradução nossa).⁵¹

No caso brasileiro, a situação se revela gravíssima. De 190 países pesquisados, o Brasil é o “país onde se gasta mais horas no cumprimento das obrigações tributárias, ao todo 1.958 horas, ficando em último lugar” (SINDUSFARMA, 2017, p. 38). A tributação é apontada como o terceiro maior item de peso na composição do preço dos medicamentos (CREESE, 2011), demonstrando-se que a carga tributária sobre medicamentos de uso

⁵¹ “It is vital that policymakers, both at national and international level, address the issue of tariffs on medicines and recognize the regressive nature of these duties, which ultimately tax the sick without regard for their economic status or ability to afford these medicines. Pharmaceutical tariffs could be eliminated without adverse revenue or industrial policy impacts.”

humano (31,3% em 2016) é mais do que o dobro daqueles de uso animal (13,1% em 2016) e mais que cinco vezes superior à média mundial (6%) (SINDUSFARMA, 2017).

A tributação sobre medicamentos revela-se tão agressiva que fica apenas 1% menor do que a de uma refeição em um restaurante (32.3%), sendo mais do que o dobro daquela incidente sobre itens da cesta básica, como arroz e feijão (15.3%) (SINDUSFARMA, 2017).

Estudo da OMS demonstrou, ainda, que a receita oriunda da tributação sobre farmacêuticos correspondeu a pouco mais de 1.4% do PIB de 2005 (LANG; OLCAY, 2005), a maior entre todos os países compreendidos no estudo, sendo, em 2001, US\$ 123 milhões somente com os impostos de consumo sobre os medicamentos importados da União Europeia. Somente o ICMS sobre medicamentos, em 2006, foi responsável pela arrecadação de R\$ 3,23 bilhões e, em 2010, por R\$ 5,98 bilhões, que representou crescimento de 85% (AMARAL, 2012). Tais dados deixam evidente a alta distorção de um sistema em que significativa parte da arrecadação vem da tributação de um dos produtos mais essenciais para a humanidade.

Esse cenário tem gravíssima consequência nas famílias brasileiras, considerando o alto dispêndio privado na compra de medicamentos no Brasil, como já assinalado. Grande trabalho de pesquisa nacional demonstra:

Os resultados apontam, portanto, para o peso significativo que a tributação tem na formação do preço final dos medicamentos adquiridos pelas famílias brasileiras, mais ainda quando se considera a essencialidade destes produtos e o nível de renda per capita da grande maioria da população (MAGALHÃES *et al.*, 2001, p. 45).

Não obstante os dados alarmantes acima demonstrados, mostra-se importante analisar se a redução da carga tributária sobre os medicamentos ensejaria, efetivamente, a redução de seus preços ao consumidor final, maximizando o acesso.

7. 6. 1 A redução da carga tributária nos medicamentos

Até o ano de 2012, tramitavam, no Congresso Nacional, mais de 24 projetos de lei ou de emenda constitucional com o objetivo de reduzir a carga tributária sobre os medicamentos (SILVA, 2012b). No entanto, exceto pela existência de alguns Convênios CONFAZ concedendo benefícios tributários relativos ao ICMS, bem como a experiência unilateral de redução de ICMS realizada pelo Paraná e por São Paulo, não houve nenhuma mudança legislativa ampla nos últimos 5 anos capaz de conceder benefícios tributários aos medicamentos.

Existem vozes doutrinárias (LULA, 2008) no sentido de que a redução da tributação dos medicamentos não ensejaria efetiva diminuição no preço praticado. Isso porque o montante diminuído com a retirada do tributo seria rapidamente compensado pelo aumento da margem de lucro dos membros da cadeia farmacêutica.

Ademais, outro argumento relevante encontra-se na possível queda de arrecadação gerada pela diminuição da cobrança dos tributos, que acabaria por mitigar ainda mais o financiamento público na compra de medicamentos e outros insumos necessários para o bom funcionamento da saúde. Esse ponto é destacado frente à crise fiscal enfrentada no setor público brasileiro, ainda mais nas esferas estaduais, principalmente no Estado do Rio de Janeiro.

Esses foram os principais motivos expostos no Parecer de relatoria da Senadora Gleisi Hoffmann pela rejeição da Proposta de Emenda à Constituição n. 115/2011, que tinha por objetivo vedar a cobrança de impostos sobre medicamentos de uso humano. Nesse documento, a parlamentar defende que:

- (a) A diminuição das receitas dos entes tributantes levará inevitavelmente a um aporte menor de recursos na própria área de saúde, o que não é desejável;
- (b) A estrutura econômica do setor farmacêutico apresenta oligopólios e monopólios calcados na detenção de marcas e patentes, que dificultam a concorrência entre os laboratórios; nesse mercado, a concessão de imunidade tributária poderia até aumentar a margem de lucro das empresas, caso a redução dos tributos não fosse repassada ao consumidor; o Senador Roberto Requião manifestou idêntico entendimento;
- (c) A imunidade é uma garantia fundamental e tem caráter permanente e imutável, só podendo ser revertida pelo Congresso Nacional mediante emenda constitucional; o alívio tributário sobre medicamentos deveria ser instrumentalizado através de isenção, por meio de lei, sendo que a União já desonerou os medicamentos do Imposto sobre Produtos Industrializados; o senador Francisco Dornelles expressou idêntica opinião (HOFFMANN, 2014, p. 174).

Em sentido idêntico, Marcos Kohler (2014), sustenta que:

Inversamente, no caso de retirada de tributos, o preço não cairá significativamente, pois essa redução de custo não será totalmente repassada ao consumidor, já que será em grande medida capturada pelo fabricante. (...) Parece claro que, do ponto de vista fiscal – que analisa de forma agregada receitas e gastos – a cobrança de impostos em remédios é plenamente justificada e contribui para a redução das desigualdades de renda. De um lado, os impostos não afetam substancialmente os preços ao consumidor, fazendo com que o governo se aproprie de uma renda que, sem os impostos, seria capturada majoritariamente pelos fabricantes e pela rede de distribuição. (...) De outro, a receita pública gerada pelos impostos sobre medicamentos vendidos em mercado abre espaço fiscal para financiar a distribuição gratuita aos segmentos mais pobres da população na rede pública (SALSOTTO; KOHLER, 2014, p. 3).

Por outro lado, diversos trabalhos, inclusive documentos da OMS, são pela

desoneração tributária total sobre os medicamentos (WORLD HEALTH ORGANIZATION, 2008), já que as falhas apontadas pelos raciocínios acima expostos podem ser amplamente sanadas.

Inicialmente, mostra-se equivocada a compreensão de que a diminuição da tributação sobre medicamentos ensejaria, necessariamente, a queda na arrecadação tributária do ente federativo.

Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário de 2012 demonstrou que a redução da alíquota de ICMS no Paraná de 18% para 12%, realizada pela Lei 16.016/2008, ensejou aumento de arrecadação de R\$ 76 milhões em 2007 para R\$ 178 milhões em 2010, gerado pelo aumento das vendas (AMARAL, 2012). A mesma situação ocorreu quando da diminuição da alíquota de IPI, em 2008, para automóveis, eletrodomésticos e material de construção (AMARAL, 2012).

Não há, portanto, como se afirmar cabalmente que a redução de tributos sobre determinado produto ensejaria queda brusca na arrecadação e prejuízos para o ente tributante.

Com relação ao repasse obrigatório no preço, de qualquer benefício tributário obtido pela indústria farmacêutica, é determinado pela Lei 10.742/2003:

Art. 6º Compete à CMED, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos a que se destina esta Lei:

X - assegurar o efetivo repasse aos preços dos medicamentos de qualquer alteração da carga tributária; (BRASIL, 2003)

No mesmo sentido, o art. 5º da Resolução CMED no. 1/2018:

Art. 5º As unidades produtoras e as de comércio atacadista ou intermediário repassarão, obrigatoriamente, às unidades varejistas, a diferença de alíquota de ICMS entre o estado de origem e o de destino, bem como colocarão os produtos CIF no destinatário. (BRASIL, 2018)

Quando da instituição de crédito presumido para o PIS/COFINS, em 2000, a Lei 10.147/00 igualmente previu:

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, 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 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, **visando assegurar a repercussão nos preços** da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo [...] (grifo nosso) (BRASIL, 2000)

Ressalte-se que a instituição do regime de crédito presumido efetivou uma diminuição de 10,2% e de 11,3% no PMC, respectivamente, nos estados com alíquotas de ICMS de 18% e 17% (LIEBHARDT, 2012).

Mostra-se evidente que a determinação de repasse obrigatório no preço final da mercadoria pode e deve ser instituída pela Lei e fiscalizada pela CMED, o que, inclusive ocorreu em 2014 quando

[a] Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos atualizou (...) a tabela com os preços máximos de medicamentos comercializados no País. Dessa forma, (...) as 174 substâncias isentas de PIS/Pasep e Cofins, descritas no Decreto 8.271/2014, deverão ser comercializadas em farmácias e drogarias com redução de 12% no preço máximo do produto vendido ao consumidor (ANVISA, 2014).

Finalmente, como ressaltado por Karolina Silva, tal redução pode ser pactuada através de “compromissos setoriais”, firmados com a exigência de contrapartidas em troca da concessão de determinado benefício tributário e assegurando a diminuição do preço (SILVA, 2015).

De fato, a redução de tributação sem a utilização de mecanismos de repasse obrigatório dos benefícios nos preços poderia ensejar aumento da margem de lucro e absorção dos valores pela margem de lucro da indústria farmacêutica.

O caso do Peru demonstra a importância do alegado, já que, naquele país, a remoção de tributos não acarretou a diminuição dos preços, sendo destacado por Creese (2011) a necessidade de legislação que limite a margem de lucro e outros aspectos, mecanismos essenciais para o sucesso na implementação da mudança de política tributária, sob pena de manutenção da restrição no acesso.

Além dos dois pontos acima expostos,

[e]xiste um argumento ainda mais relevante contra o aumento da receita pública através da tributação de medicamentos essenciais, qual seja, que a política pública, inclusive a política tributária, deve direcionar-se para as situações econômicas que ensejam externalidades envolvendo risco e comportamentos não-saudáveis, ao invés de atacar setores que promovam a saúde (CREESE, 2011, p. 24).⁵²

Assim, ainda que a busca por uma “tributação saudável” ainda esteja no início, os governos devem voltar-se para setores que acabam por impactar negativamente a saúde da população, aumentando o dispêndio público em seu tratamento, como, por exemplo, a

⁵² “And there is an important further argument against raising public revenue through taxes on essential medicine, and that is public policy, including tax policy, should give priority to targeting the widespread external diseconomies of risky and unhealthy behavior, rather than taxing directly health-promoting medicines.

indústria do tabaco, de alimentos gordurosos e açucarados e de álcool.

A tributação de medicamentos, por certo, afeta a equidade exigida por Adam Smith, já que a regressividade dessa forma de tributação onera os mais necessitados, deixando evidente que a redução tributária nos medicamentos deve ter como grande pilar a importância da tributação de forma equânime e justa.

Mostra-se, ainda, completamente violador da capacidade contributiva, que aqueles com menor renda (até dois salários mínimos), tenham que comprometer até 10% de seu recebimento total com gastos com medicamentos (MAGALHÃES et al., 2001), especialmente quando a tributação representa 33,87% do preço final dos medicamentos (AMARAL, 2012).

Reforçado o supramencionado, dados das Pesquisas de Orçamentos Familiares (POF) de 2003 e de 2008-2009 demonstraram a relevância que os medicamentos possuem nos orçamentos familiares, pois mostrou que, relativo aos gastos com assistência à saúde, as famílias mais pobres proporcionalmente comprometem muito mais seu orçamento na sua aquisição (IBGE, 2010, 2004). Mesmo sobre aquelas famílias de maior faixa de renda, os medicamentos também representavam importância significativa.

A disparidade é exemplificada por Roger Bate novamente, no em estudo no qual demonstra que o valor dispendido a título de tributo para adquirir um antirretroviral na África do Sul possibilitaria a aquisição de dez alimentos essenciais, incluindo pão, ovos e frango, possibilitando a manutenção da saúde do paciente como um todo e o próprio sucesso do tratamento (URBACH; TREN; BATE, 2005).

No mundo e no Brasil, é possível verificar casos em que a redução da tributação ensejou maior acesso aos medicamentos. Citados com casos de melhora no acesso por estudo realizado pela Organizações das Nações Unidas (ONU), o Yemen aboliu a tributação em medicamentos essenciais, limitando-se a cobrar as tarifas alfandegárias e um único imposto geral de 5%, e o Tajiquistão aboliu a cobrança de Imposto sobre Valor Agregado, cuja alíquota era de 20%, após a realização de uma pesquisa em 2005 (BERTOLDI *et al.*, 2010).

No caso do Brasil, os Estados do Paraná e São Paulo realizaram reduções na alíquota de ICMS para medicamentos. Ressalte-se que as reduções de alíquotas de ICMS de até 12% podem ser realizadas individualmente pelos estados, sem autorização do CONFAZ.

Assim, no Paraná, a Lei 16.016/08 determinou a redução das alíquotas de ICMS aplicáveis aos medicamentos, alimentos, produtos de higiene e outros de 18% para 12%, já que o objetivo do governo era reduzir a tributação de bens de “consumo salário” (OCKÉ-

REIS, 2012, p. 91).

Como medidas de controle, supermercados, magazines e atacadistas foram obrigados a divulgar, em lugar visível, a lista de produtos com a redução do ICMS (JUSBRASIL, 2008), de forma que a população pudesse identificar mais facilmente os fornecedores que “de fato baixaram seus preços” (OCKÉ-REIS, 2012, p. 91), ficando, ainda, a lei sujeita à revogação caso não fosse constatada a efetiva queda dos preços. Especialmente com relação aos medicamentos, o objetivo do governo era a redução dos preços finais em 8% aproximadamente (AMARAL, 2012).

Posteriormente, verificou-se que não houve impacto no preço dos medicamentos nesse estado, mesmo após o aumento de 5,9% autorizado pela Resolução n. 2 CMED de 11/03/2009. Nesse sentido, “dos 146 medicamentos mais vendidos no país, 118 deles tiveram seus preços reduzidos no mês de maio, em relação a março (...) e apenas 19% dos medicamentos tiveram aumento no preço” (AMARAL, 2012, p. 125).

Ocké-Reis descreve ainda que

Em 2011, segundo levantamento realizado pelo jornal Gazeta do Povo, em oito diferentes farmácias do Paraná, São Paulo e Santa Catarina, os remédios Lamitor 100mg, Assert 50mg, Assert 100mg, Synthroid 100mg, e Lozeprel 20mg foram encontrados por R\$ 488,84 em Curitiba, enquanto em Santa Catarina tais medicamentos custavam, por exemplo, R\$ 641,96 (uma diferença expressiva de 31%). Além do mais, se, por hipótese, fosse considerado o preço máximo definido pela tabela da ANVISA, o consumidor gastaria por mês R\$ 627,70 no Paraná (ICMS 12%), R\$ 673,65 em São Paulo (ICMS 18%) e R\$ 681,96 no Rio de Janeiro (ICMS 19%)⁵³. Nesse caso o cidadão paranaense economizaria R\$ 651,12, valor equivalente ao seu dispêndio mensal, caso comparados os gastos efetuados no Rio de Janeiro (OCKÉ-REIS, 2012, p. 93).

Restou evidenciado, assim, o repasse da diminuição da carga. A projeção da Federação da Indústria do Paraná era de economia de R\$ 315 milhões por ano do “bolso de aposentados e pensionistas que recebem até sete salários-mínimos por mês” (CAMPANA, 2008) e, posteriormente, constatou-se que o gasto médio com medicamentos das famílias no Paraná caiu de 4,4% para 3,53%, enquanto, no resto do país, houve um aumento de 1,9% para 2,8% (AMARAL, 2012). Assim, “denota-se, portanto, que no país o gasto médio com medicamentos aumentou em 47%, enquanto no Paraná as famílias passaram a gastar menos com medicamentos, tendo representado um dispêndio a menor na ordem de 20%” (AMARAL, 2012, p. 132).

Além dos benefícios à população, a redução da alíquota gerou aumento da

⁵³ A alíquota mencionada, no Rio de Janeiro, encontra-se defasada, sendo atualmente de 20%.

arrecadação de ICMS sobre medicamentos, tendo esta crescido 106%, de acordo com levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (JUSBRASIL, 2008).

Não obstante todas as melhorias informadas, no final de 2016, houve o restabelecimento da alíquota de 18% no Paraná. Em fevereiro de 2018, o Governo do Paraná editou o Decreto N° 8.834 de 20/02/2018, determinando a redução da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária de medicamentos comercializados por fabricantes, distribuidores e varejistas; almeja-se, novamente, a redução dos preços finais ao consumidor.

No Estado de São Paulo, houve, em 2016, a redução da alíquota de ICMS para medicamentos genéricos de 18% para 12%:

Mesmo com a redução de alíquota do ICMS para parte do mercado de medicamentos, foi possível constatar, logo no primeiro ano, o crescimento na arrecadação de ICMS para produtos farmacêuticos. Para o primeiro momento após a alteração da alíquota de ICMS, o estado de São Paulo arrecadou em 2016 R\$ 3.07 bilhões de reais, cerca de 2,29% a mais que em 2015. Em 2017 a arrecadação de ICMS para produtos farmacêuticos no estado de São Paulo recuou 3,9%. Essa redução da arrecadação tem ligação direta com os descontos praticados nos preços dos medicamentos genéricos, proporcionando maior acesso desses medicamentos por parte da população. Segundo dados da IQVIA, a participação das unidades vendidas dos medicamentos genéricos cresceu em todo o Estado de São Paulo, ultrapassando os 33% (SINDUSFARMA, 2017, p. 39).

Não há dúvidas, portanto, que, quando efetivada a justiça tributária, reconhecido o caráter essencial dos medicamentos e adequada a incidência de ICMS através do princípio da seletividade, o acesso da população ao tratamento médio ganha amplitude, efetivando-se o direito constitucional à saúde. Privilegia-se, assim, o Direito Tributário como vetor de justiça social e mitigador da desigualdade, que, sem descuidar da arrecadação do Estado, é capaz de atentar-se para as necessidades mais profundas do ser humano, respeitando e reforçando a dignidade da pessoa humana.

CONCLUSÃO

É verdade que o sistema tributário brasileiro possui nuances complexas e diversos tributos, ainda mais pelas características do federalismo brasileiro. No âmbito farmacêutico, a situação não é diferente, havendo regimes distintos para cada um dos tributos aplicáveis.

Na esfera federal, observou-se a progressiva adequação dos tributos nos medicamentos, seja pela utilização da alíquota 0% no IPI, seja, ainda, pelo regime de crédito presumido de PIS/COFINS, instituído em 2010 com a criação das listas positiva, negativa e neutra. Não há como negar que os tributos de competência federal possuem regime muito mais específico e moldado à essencialidade dos medicamentos, refletindo, através de suas regras específicas, a justeza de uma tributação que respeita a capacidade contributiva e a importância do bem para a vida digna.

Constata-se, ainda, um grande caminho trilhado na regulação de preços no Brasil, com o objetivo de garantir a intervenção no mercado farmacêutico através, inclusive, de órgão específico. Assim, considerando as notórias falhas de mercado envolvendo essa indústria, dentre as quais as questões envolvendo as patentes e os problemas de agência, a busca é pela elaboração de regras que protejam os consumidores, sem limitar o desenvolvimento da indústria.

Entretanto, vislumbram-se inúmeras questões envolvendo os limites impostos ao preço dos medicamentos pela CMED, especialmente a crítica de que o teto de preços é tão alto que há, em verdade, uma efetiva “captura” da CMED pela indústria, que acaba por praticar preços muito abaixo do máximo fixado, atuando com uma confortável margem de lucro. Tal situação demonstra que a CMED não cumpre, em verdade, seu papel institucional e político, deixando de efetivar de maneira mais concreta o direito à saúde previsto na CRFB, já que os preços não são fixados de maneira condizente com os interesses da população. O próprio TCU tem relatado tais questões de forma veemente.

Componente importante da fórmula de fixação dos preços, os tributos impactam de maneira demasiada o preço máximo ao consumidor fixado. Em estados como o Rio de Janeiro, no qual a alíquota total de ICMS chega a 20%, a consequência da carga tributária total chega a mais de 33% do preço final.

A tributação sobre os medicamentos, especialmente o ICMS, portanto, mostra-se deslocada de seu norte principal, de seu próprio fundamento, qual seja, a capacidade contributiva, já que a tributação sobre o consumo atinge de maneira indiscriminada todos

aqueles que adquirem o bem.

As políticas de saúde mental pós-Reforma Psiquiátrica buscam a visão holística do indivíduo, a sua integração com a sociedade, com a substituição do modelo hospitalocêntrico pelas redes de apoio, buscando assegurar os direitos e a dignidade daqueles que são acometidos por doenças mentais. Nesse contexto, o acesso aos medicamentos antipsicóticos é essencial, especialmente no caso dos portadores de esquizofrenia, para que tal objetivo seja atingido, evitando crises e maximizando o bem-estar e a independência desses indivíduos. Cabe, ainda, destacar que, independentemente do grupo terapêutico a ser abordado, como foi no caso deste estudo (antipsicóticos atípicos), isso também é válido para todos os demais medicamentos que são consumidos pela população.

Este trabalho possui limitações, tendo em vista a impossibilidade de obtenção da alíquota nominal efetiva de ICMS nos medicamentos analisados, ante a ausência de informação acerca da margem de lucro e custos suportados pela indústria farmacêutica. Da mesma forma, a análise baseou-se no preço máximo ao consumidor estabelecido pela CMED, sem avaliar o preço efetivo de venda de cada uma das substâncias. Assim, a tributação obtida não é, necessariamente, aquela efetivamente paga pelo consumidor, tendo em vista as críticas já expostas sobre os altos PMC estabelecidos pela CMED.

Foi possível constatar que, para os antipsicóticos, especialmente os de segunda geração analisados no presente trabalho, a existência de benefício tributário relativo aos ICMS restringe-se tão somente a cinco destes, e somente no caso de compras públicas. Nas compras realizadas pelos particulares — que configura a principal via de acesso a maioria das compras de medicamentos no Brasil —, não foi constatado qualquer benefício tributário existente, de forma que os consumidores arcam com mais de 25% de acréscimo no valor do preço durante a cadeia de distribuição.

Nesse trabalho, face à complexidade do sistema tributário não foi possível a individualização da relevância do ICMS nos medicamentos selecionados no caso estudado. É certo que outras fontes de custos também impactam no preço final dos medicamentos, como sua logística, margens de lucro etc.

Nesse aspecto, o princípio da seletividade é o mecanismo mais importante previsto na CRFB para resgatar a tributação justa e o critério da essencialidade, adotado no ordenamento jurídico pátrio, que determina a tributação de acordo com a “essencialidade do bem”, ou seja, de sua necessidade para a vida digna do cidadão.

É a seletividade, ainda, que efetiva o direito à saúde, previsto no art. 196, CRFB, bem

como a redução da desigualdade e a existência de uma socialidade livre, justa e solidária, prevista no art. 1º da CRFB, redistribuindo o ônus tributário para os produtos de luxo, consumidos, em sua maioria, pelas classes mais altas.

A seletividade, assim, não pode ser vista de forma opcional, ainda que para o ICMS. Embora o dispositivo constitucional mencione que esse imposto “poderá ser seletivo”, trata-se de poder-dever do Estado, cujo exercício concretiza os objetivos da República Federativa do Brasil.

A importância da seletividade transparece ainda mais quando analisada a consequência da carga tributária no preço final dos medicamentos. É certo que a tributação responde por parcela significativa de seu preço, chegando, no Brasil, a ser o terceiro componente de maior relevância.

A conjugação da alta tributação com o significativo dispêndio direto dos gastos pelos particulares, ou seja, da frequente compra de medicamentos em estabelecimentos privados, mostra o quanto de tributo é pago pelos consumidores brasileiros simplesmente ao adquirirem medicamentos. É, claramente, a tributação da doença.

Esses fatos ensejam, nos casos de impossibilidade de obtenção de medicamentos através do setor público, que os usuários se endividem, deixem de comer ou de gastar com outros itens básicos, abandonem o tratamento ou, ainda, tomem os medicamentos aquém da posologia indicada, arriscando a efetividade do tratamento.

Assim, o acesso aos medicamentos e, em última instância, à saúde, é mutilado pela alta carga tributária, traduzida, especialmente, pela alta alíquota de ICMS cobrada nos estados, ante a violação patente do princípio da seletividade.

No âmbito do ICMS, “a alíquota média do país é de 17,34% e o ICMS, sozinho, corresponde a 51,20% de toda a tributação. Assim, o montante de ICMS cobrado dos medicamentos, produtos de primeira necessidade para a vida digna, fulmina completamente a aplicação do princípio da seletividade, e leva à estapafúrdia constatação de que a incidência de tributação dos medicamentos no Brasil é praticamente idêntica à de um ingresso de cinema (SINDUSFARMA, 2017).

A redução da alíquota de ICMS no Paraná de 18% para 12%, realizada pela Lei 16.016/2008 e vigente até 2016, ensejou aumento de arrecadação de R\$ 76 milhões em 2007 para R\$ 178 milhões em 2010, gerado pelo aumento das vendas (AMARAL, 2012).

Essa medida proporcionou, ainda, a ampliação do acesso aos consumidores, constatando-se que o gasto médio com medicamentos das famílias no Paraná caiu de 4,4%

para 3,53%, enquanto, no resto do país, houve um aumento de 1,9% para 2,8% (AMARAL, 2012). Fica evidenciado que a adequação da alíquota do ICMS nos medicamentos, observando-se o princípio da seletividade, é capaz de gerar benefícios individuais, mas principalmente coletivos.

É imperativa a utilização do princípio da seletividade, mecanismo previsto na CRFB para efetivação da capacidade contributiva e mitigação da regressividade dos tributos indiretos no caso dos medicamentos. Partindo-se do princípio que a capacidade contributiva é o próprio fundamento de existência do sistema tributário, ignorar instrumento capaz de sua efetivação, por si só, já se revela incoerente; no caso dos medicamentos, a prática atual dos administradores impede o acesso de brasileiros ao tratamento adequado e desrespeita os preceitos do art. 196 da CRFB.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA FILHO, N. DE et al. Estudo multicêntrico de morbidade psiquiátrica em áreas urbanas brasileiras (Brasília, São Paulo, Porto Alegre). **Rev. ABP-APAL**, v. 14, n. 3, p. 93–104, set. 1992.

AMARAL, G. L. DO (ED.). **Redução do ICMS sobre medicamentos: mais: estudo do impacto nos preços dos medicamentos ao consumidor após a redução da alíquota do ICMS no Estado do Paraná, e os reflexos na arrecadação deste tributo**. São Paulo: SINDUSFARMA, Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo, 2012.

AMARANTE, P. **Saúde Mental e Atenção Psicossocial**. 3a. Edição revista e ampliada ed. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2007.

AMERICAN PSYCHIATRIC ASSOCIATION. **Diretrizes do tratamento da esquizofrenia. Formulação e implementação de um plano terapêutico**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1998.

ANDRADE, L. et al. Prevalence of ICD-10 mental disorders in a catchment area in the city of São Paulo, Brazil. **Social Psychiatry and Psychiatric Epidemiology**, v. 37, n. 7, p. 316–325, jul. 2002.

ANDRADE, R. F. Antipsicóticos de segunda geração no tratamento da esquizofrenia. **Revista Acadêmica Oswaldo Cruz**, n. 7a. Edição, p. 14, set. 2015.

ANVISA. **Medicamentos isentos de tributos já têm preço máximo definido - RSS - Anvisa**. Disponível em: <http://portal.anvisa.gov.br/rss/-/asset_publisher/Zk4q6UQCj9Pn/content/medicamentos-isentos-de-tributos-ja-tem-preco-maximo-definido/219201?inheritRedirect=false>. Acesso em: 22 dez. 2018.

ANVISA. **Preços máximos de medicamentos por princípio ativo, para compras públicas. Preço Fábrica (PF) e Preço Máximo de Venda ao Governo (PMVG)**, 2018. Disponível em: <http://portal.anvisa.gov.br/documents/374947/2829072/LISTA_CONFORMIDADE_GOV_2018-04-09.pdf/de22aa75-360d-4f21-9c03-2d89a188818b>. Acesso em: 8 nov. 2018

ANVISA. **Resumo dos tributos incidentes sobre o setor farmacêutico**. Disponível em: <<https://www.google.com.br/search?q=resumo+dos+tributos+incidentes+sobre+o+setor+farmac%C3%AAutico&oq=resumo+dos+tributos+incid&aqs=chrome.1.69i57j0l2.4201j1j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

ARIENTI, W. L. A teoria tributária de Adam Smith: Uma Revisão. **Textos de Economia**, v. 2, p. 16, 1987.

ASSEMBLEIA GERAL DA ONU. Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948. 217 (III) A. Declaração Universal dos Direitos Humanos. Paris. 1948.

ASSEMBLEIA GERAL DA ONU. Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966. Resolução 2200A (XXI). Pacto Internacional sobre os Direitos

Econômicos, Sociais e Culturais. Paris. 1966.

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 14a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, A.; DERZI, M. A. M. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010a.

BALEEIRO, A.; DERZI, M. DE A. M. **Direito tributário brasileiro**. 11a ed., 23a tiragem, rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no. 10/96, / por Misabel Abreu Machado Derzi ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010b.

BARBOSA, W. B. **Gastos com Antipsicóticos Atípicos, serviços ambulatoriais e hospitalares no tratamento da Esquizofrenia:: Uma coorte de onze anos no Brasil**. Dissertação de Mestrado—Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 13 nov. 2015.

BARROS, A. J. D.; BERTOLDI, A. D. Out-of-pocket health expenditure in a population covered by the Family Health Program in Brazil. **International Journal of Epidemiology**, v. 37, n. 4, p. 758–765, ago. 2008.

BATISTA JUNIOR, O. A. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

BECKER, A. **Teoria Geral do Direito Tributario**. 2a edição ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERGAMINI, A. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de Estudos Tributários**, v. 62, p. 36–47, ago. 2008.

BERMUDEZ, J. A. Z.; BARROS, M. B. DE A. Perfil do acesso e da utilização de medicamentos da população brasileira – contribuições e desafios da PNAUM – Inquérito Domiciliar. **Revista de Saúde Pública**, v. 50, n. suppl 2, 2016.

BERTOLDI, A. D. et al. Medicine prices, availability and affordability in Southern Brazil: a study of public and private facilities. **LSE Health**, p. 24, 2010.

BOSANQUET, N. A aplicação da tributação indireta a produtos farmacêuticos que requerem prescrição: uma perspectiva internacional. In: **Tributos e Medicamentos**. 1a. ed. Sao Paulo: Cultura Acadêmica, 2012. p. 47–74.

BRASIL. Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos- CMED. Comunicado n. 5 de 31 de março de 2016. **Diário Oficial da União**.01 abr 2016.

BRASIL. Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos- CMED. Resolução n. 1 de 09 de Março de 2018. **Dispõe sobre a forma de definição do Preço Fabricante (PF) e do Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos em 31 de março de 2018**, estabelece a forma de apresentação do Relatório de Comercialização à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, disciplina a publicidade dos preços dos produtos farmacêuticos e define as margens de comercialização para esses produtos. **Diário Oficial da União**. 29 mar 2018.

BRASIL. Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos- CMED. **Preços Máximos**

de Medicamento por Princípio Ativo. Atualizada até 11/12/2018. Disponível em: <http://portal.anvisa.gov.br/documents/374947/2829072/LISTA+CONFORMIDADE_2018-12-11.pdf/b8009394-afa1-417e-b9aa-8c56ff4898d0>. Acesso em: 24 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS n. 70, de 29 de julho de 2014. Dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição. **Diário Oficial da União**. 31 jul 2014.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. Resolução n. 466 de 12 de Dezembro de 2012. Aprova as seguintes diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisas envolvendo seres humanos: **Diário Oficial da União**. 12 dez. 2012.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. Resolução n. 510 de 07 de abril de 2016. Dispõe sobre as normas aplicáveis a pesquisas em Ciências Humanas e Sociais cujos procedimentos metodológicos envolvam a utilização de dados diretamente obtidos com os participantes ou de informações identificáveis ou que possam acarretar riscos maiores do que os existentes na vida cotidiana, na forma definida nesta Resolução. **Diário Oficial da União**. 7 abr. 2016.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de Setembro 1946. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro. RJ. 19 set 1946.

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF. 5 out. 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 31, de 14 de Dezembro de 2000. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. **Diário Oficial da União**. 18 dez. 2000.

BRASIL. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Observatório da Equidade, 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf>. Acesso em: 6 dez. 2018.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 27 out. 1966.

BRASIL. Lei no 5.991 de 17 de Dezembro de 1973. Dispõe sobre o Controle Sanitário do Comércio de Drogas, Medicamentos, Insumos Farmacêuticos e Correlatos, e dá outras Providências. **1973**.

BRASIL. Lei n. 9.718 de 27 de Novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 28 nov. 1998 b.

BRASIL. Lei n. 10.147 de 21 de Dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência 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, nas operações de venda dos produtos que especifica.. **Diário Oficial da União**,

Brasília, DF. 22 dez 2000.

BRASIL. Lei n. 10.742 de 06 de outubro de 2003. Define normas de regulação para o setor farmacêutico, cria a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED e altera a Lei no 6.360, de 23 de setembro de 1976, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 7 out 2003.

BRASIL. Lei Complementar n. 24 de 7 de Janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. 1975.

BRASIL. Lei Complementar n. 160 de 07 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 8 ago 2017..

BRASIL, M. DA S. **Reforma Psiquiátrica e política de saúde mental no Brasil**. Brasília: Documento apresentado à Conferência Regional de Reforma dos Serviços de Saúde Mental : 15 anos depois de Caracas, 2005. Disponível em: <http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/Relatorio15_anos_Caracas.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria nº 3.916, de 30 de outubro de 1998. Dispõe sobre a Política Nacional de Medicamentos. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF. 30 out. 1998 a.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria nº 364, de 9 de Abril de 2013. Aprova o Protocolo Clínico e Diretrizes Terapêuticas - Esquizofrenia. **Diário Oficial da União** Brasília, DF. 9 abr. 2013.

BRASIL; RECEITA, F. **O que é o simples nacional**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 19 jan. 2019.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”**, 14 ago. 1996. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 177.835/PE**. Relator Min. Carlos Velloso., 22 abr 1999. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1588839>>. Acesso em: 22 jan. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade n. 8 MC/DF**. Relator Min. Celso de Mello, 13 out. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 26 jan. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 589.216/RJ**. Relator Min. Eros Grau, 28 set 2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2624832>>. Acesso em: 22 jan. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 267.599/MG**. Relatora Min. Ellen Gracie., 30 abr. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610325>>. Acesso em: 22 jan. 2019

BRASILEIRO, G. DE P. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 57, p. 123–137, ago. 2004.

BUFFON, M.; MATOS, M. B. DE. OS MALEFÍCIOS DO NEOLIBERALISMO NO MODO DE TRIBUTAR BRASILEIRO. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, 16 abr. 2013.

CAMERON, A. et al. The World Medicines Situation. **World Health Organization**, p. 32, 2011.

CAMPANA, F. **Reforma tributária pode dar renda extra aos mais pobres, diz Fiep | Fábio Campana**. Disponível em: <<https://www.fabiocampana.com.br/2008/11/reforma-tributaria-pode-trazer-renda-extra-de-r-315-milhoes-a-mais-pobres-diz-fiep/>>. Acesso em: 23 dez. 2018.

CANDIAGO, R. H.; ABREU, P. B. DE. Use of Datasus to evaluate psychiatric inpatient care patterns in Southern Brazil. **Revista de Saúde Pública**, v. 41, n. 5, p. 821–829, out. 2007.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 16a Edição ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda constitucional n. 84/2014 ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, R. A.; BOTTALLO, E. D. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 159, p. 107–114, dez. 2008.

CHIAVERINI, D. H. et al. **Guia prático de matriciamento em saúde mental** Ministério da Saúde: Centro de Estudo e Pesquisa em Saúde Coletiva, , 2011. Disponível em: <<https://repositorio.observatoriodocuidado.org/bitstream/handle/581/1/Guia%20pr%C3%A1tico%20de%20matriciamento%20em%20sa%C3%BAde%20mental.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2018

COELHO, D. L. B. **A Lei Complementar n. 160/2017 e a guerra fiscal de ICMS**. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2018.

COELHO, J. W. **Código Tributário Nacional Interpretado**. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

CONSIDERA, C. M. Uma Breve História da Economia Política da Defesa da Concorrência. p. 25, 2002.

COSTA, R. H. **Princípio da capacidade contributiva**. 4a. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CREESE, A. **Sales taxes on medicines**. [s.l.] Working Paper 5, WHO/HAI Project on Medicine Prices and Availability, 2011. Disponível em: <http://haiweb.org/wp-content/uploads/2015/08/5_WHOHAI_Policy-Brief_Taxes_2015.pdf>. Acesso em: 7 out. 2017.

CREESE, A.; GASMAN, N.; MARIKO, M. The World Medicines Situation. **World Health Organization**, p. 151, 2004.

DANILEVICZ, R. B. J. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 28, p. 135–155, 2011.

DE BARROS, R. J. M. IPI - Princípio da seletividade em função da essencialidade do produto - destinação ou finalidade do produto industrializado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 214, p. 153–157, jul. 2013.

DOS SANTOS, M. A. B. et al. **Preços de Medicamentos no Brasil - um guia rápido para profissionais da saúde pública**. Rio de Janeiro: Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca/Fiocruz, No prelo.

ELKIS, H. et al. Consenso Brasileiro sobre antipsicóticos de segunda geração e distúrbios metabólicos. **Brazilian Journal of Psychiatry**, v. 30, n. 1, p. 77–85, mar. 2008.

ESTURILIO, R. B. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FERREIRA, A. B. DE H. **Mini Dicionário Aurélio**. 8a Edição ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FERREIRA, T. DE J. N.; TORRES, R. M. Utilização de antipsicóticos na esquizofrenia em diferentes espaços assistenciais da saúde mental. **Revista Brasileira de Farmácia Hospitalar e Serviços de Saúde**, v. 7, p. 17–20, mar. 2016.

GARCIA, L. P. et al. Dimensões do acesso a medicamentos no brasil: perfil e desigualdades dos gastos das famílias, segundo as pesquisas de orçamentos familiares 2002-2003 e 2008-2009. **IPEA. Texto para discussão**, p. 56, jun. 2013a.

GARCIA, L. P. et al. Gastos das famílias brasileiras com medicamentos segundo a renda familiar: análise da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2002-2003 e de 2008-2009. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 29, n. 8, p. 1605–1616, ago. 2013b.

GASSEN, V. (ED.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação**. 2a. edição revisada, atualizada e aumentada ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

GBD 2015. **Disease and Injury Incidence and Prevalence Collaborators. Global, regional, and national incidence, prevalence, and years lived with disability for 310 diseases and injuries, 1990-2015: a systematic analysis for the Global Burden of Disease Study 2015**. The Lancet, vol. 388, ed. 10053, p. 1545-602, 2016. Disponível em [https://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736\(16\)31678-6/fulltext](https://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736(16)31678-6/fulltext). Acesso em 12.dez.2018.

GODOY, M. R.; OLIVEIRA, A. L. R.; CÂMARA, M. R. G. O controle de preços na indústria farmacêutica no Brasil. **IX Encontro Regional em Economia - ANPEC**, 2004.

GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. 2a. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GREGORIO, A. M. DE P. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: PUC-SP, 2007.

GRIZIOTTI, B. **Principii di política, direito e scienza delle finanza**. Padua: [s.n.].

GUIMARÃES, C. DA R. O problema da causa no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, v. 56, p. 62–89, 1956.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 15a. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HARADA, K. **ICMS: Doutrina e prática**. 1a Edição ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

HARADA, K. **A inversão da seletividade do ICMS**. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/inversao-da-seletividade-do-icms-2/>>. Acesso em: 9 dez. 2018.

HELPER, A. P. et al. Capacidade aquisitiva e disponibilidade de medicamentos para doenças crônicas no setor público. **Revista Panamericana de Salud Pública**, v. 31, p. 225–232, mar. 2012.

HOFFMANN, G. **Da Comissão de Consituição Justiça e Cidadania, relativo à Proposta de Emenda à Constituição no. 115, de 2011, do Senador Paulo Bauer, que altera o inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, para vedar a instituição de impostos sobre os medicamentos de uso humano**. Brasília: Comissão de Constituição e Justiça, 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa de orçamentos familiares 2008-2009: Despesas, Rendimentos e Condições de Vida**. Rio de Janeiro: IBGE, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, C. DE I. DE P. **Pesquisa de orçamentos familiares 2002-2003 primeiros resultados: Brasil e grandes regiões e unidades da Federação**. Rio de Janeiro: IBGE, 2004.

JARACH, D. **El hecho imponible - Teoría general del derecho tributario sustantivo**. 3a. ed ed. Buenos Aires: La Salle, 1943.

JUSBRASIL, J. **Governador sanciona lei que reduz o ICMS sobre bens de consumo popular**. Disponível em: <<https://gov-pr.jusbrasil.com.br/noticias/445925/governador-sanciona-lei-que-reduz-o-icms-sobre-bens-de-consumo-popular>>. Acesso em: 23 dez. 2018.

LANG, R.; OLCAY, M. Pharmaceutical Tariffs: What is their effect on prices, protection of local industry and revenue generation? **World Health Organization**, 2005.

LEWIS, S. W. et al. Randomised controlled trials of conventional antipsychotic versus new atypical drugs, and new atypical drugs versus clozapine, in people with schizophrenia responding poorly to, or intolerant of, current drug treatment. **Health Technology Assessment (Winchester, England)**, v. 10, n. 17, p. iii–iv, ix–xi, 1–165, maio 2006.

LIEBHARDT, M. As complexidades do sistema tributário brasileiro e a tributação sobre o consumo de medicamentos. In: **Tributos e Medicamentos**. 1a. ed. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2012. p. 115.

LISBOA, M. et al. **Política governamental e Regulação do mercado de medicamentos**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

LUIZA, V. L. et al. Gasto catastrófico com medicamentos no Brasil. **Revista de Saúde Pública**, v. 50, n. suppl 2, 2016.

LUIZA, V. L.; BERMUDEZ, J. A. Z. Acesso a medicamentos: conceitos e polêmicas. In: **Acesso a Medicamentos: Derecho fundamental, Papel del Estado | Produção científica**. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2004. p. 45–68.

LULA, E. **Justiça Tributária - Quem vai pagar a conta?** In: Desafios do Desenvolvimento, v. 43, maio 2008. Disponível em http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1194:catid=28&Itemid=23. Acesso em 9. dez. 2018.

MACHADO, H. DE B. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2a edição ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, H. DE B. ICMS no fornecimento de energia elétrica: Questões da Seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 155, p. 48–56, ago. 2008.

MACHADO, H. DE B. **Código Tributário Nacional: anotações à Consolidação, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 2a edição ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, L. C. G. DE et al. TRIBUTAÇÃO E DISPÊNDIO COM SAÚDE DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS: AVALIAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE MEDICAMENTOS. **Planejamento e Políticas Públicas**, v. 0, n. 24, 5 out. 2009.

MAGALHÃES, L. C. G. DE (COORD) et al. Tributação sobre gastos com saúde das famílias e do Sistema Único de Saúde: avaliação da carga tributária sobre medicamentos, material médico-hospitalar e próteses/órteses. maio 2001.

MAIA, T. N. Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivo para a definição das alíquotas do ICMS. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 9, p. 235–265, 2017.

MARAGNO, L. et al. Prevalência de transtornos mentais comuns em populações atendidas pelo Programa Saúde da Família (QUALIS) no Município de São Paulo, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 22, p. 1639–1648, ago. 2006.

MARQUES, T. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 170, p. 118–129, nov. 2009.

MELO, J. E. S. DE. **ICMS: Teoria e prática**. 11a Edição ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MILL, J. S. **Princípios de Economia Política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MIRANDA, E. S. et al. Disponibilidade no setor público e preços no setor privado: um perfil de medicamentos genéricos em diferentes regiões do Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, p. 2147–2158, out. 2009.

MIZIARA, N. M. **Regulação do mercado de medicamentos: a CMED e a política de controle de preços**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013.

MOREIRA, A. M.; TEIXEIRA, A. G. S. O Cálculo por dentro do ICMS: entre a Indesejada Tradição e a Inconstitucional Inovação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 219, p. 14, 2013.

MOREIRA, C. G. Teoria da Causa dos Tributos: A justificação funcional-normativa das estruturas tributárias. **Revista do Curso de Especialização em Direito Tributário da EMERJ**, v. 1, p. 19, 2014.

MOREIRA, L. B.; FUCHS, F. D.; COSTA, A. . Antipsicóticos. In: **Farmacologia clínica: fundamentos da terapêutica racional**. Rio de Janeiro (RJ): Guanabara Koogan, 2010. p. 577–586.

MURPHY, L.; NAGEL, T. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NATIONAL COLLABORATING CENTRE FOR MENTAL HEALTH (UK). **Schizophrenia: Core Interventions in the Treatment and Management of Schizophrenia in Primary and Secondary Care (Update)**. Leicester (UK): British Psychological Society, 2009.

NETO, J. S. DOS R. A tributação e a teoria de justiça de John Rawls: Planejamento tributário e justiça social. **Revista Pensar Direito**, 1. v. 4, p. 26, jan. 2013.

NOGUEIRA, R. B. Princípio da Seletividade do Tributo em Função da Essencialidade do Produto: Incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 651, p. 7–15, 1990.

OCKÉ - REIS, C. O. Guerra fiscal e o acesso aos medicamentos: o caso do ICMS. In: **Tributos e Medicamentos**. 1a. ed. Sao Paulo: Cultura Acadêmica, 2012. p. 75–102.

OCKÉ-REIS, C. O.; GAMA, F. N. DA. Radiografia do gasto tributário em saúde, 2003-2013. <http://www.ipea.gov.br>, maio 2016.

OLIVEIRA, I. R. Antipsicóticos atípicos: farmacologia e uso clínico. **Brazilian Journal of Psychiatry**, v. 22, p. 38–40, maio 2000.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8a. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. DE. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 5a ed., rev. e atualizada ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

PEREIRA, L. **A SELETIVIDADE COMO CRITÉRIO DE APLICAÇÃO DO**

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA JUNTO AO ICMS EM SANTA CATARINA. Monografia—Florianópolis: Universidade do Sul de Santa Catarina, 2010.

PERILO, E.; AMORIM, M. C.; BRITTO, A. **Tributos e Medicamentos.** 1a. ed. Sao Paulo: Cultura Acadêmica, 2012.

RAMALHO, C. M. Análise comparativa dos tributos incidentes sobre medicamentos e outros bens selecionados. In: **Tributos e Medicamentos.** 1a. ed. Sao Paulo: Cultura Acadêmica, 2012. p. 127–150.

RAWLS, J. **Uma teoria da justiça.** São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, R. L. PIKETTY E A REFORMA TRIBUTÁRIA IGUALITÁRIA NO BRASIL. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, 16 mar. 2015.

RIBEIRO, R. L. **Estudos de Direito Tributário.** [s.l.] *Ágora* 21, 2016. v. II-Tributação e Direitos Fundamentais

SALSOTTO, V.; KOHLER, M. **Os consumidores seriam beneficiados pelo fim dos impostos sobre remédios? «Brasil, economia e governo»** *Brasil: Economia e governo*, 2014. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/11/24/os-consumidores-seriam-beneficiados-pelo-fim-dos-impostos-sobre-remedios/>>. Acesso em: 7 out. 2017

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO; SUBSECRETARIA DE RECEITA. **Lei 4.056/2002. Medicamentos Excepcionais. FECP. Consulta Externa n. 015 /16. Processo administrativo n° E-04/079/2627/2016**, 12 maio 2016. Disponível em:

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:8l3QBgVI_mUJ:www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%2520Folders/site_fazenda/informacao/complementares/consultatributaria/Pareceres%2520de%2520Consulta/2015%2520a%25202016/arquivos%2520doc/c015-E04-0792627-16.docx%3Flve+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 26 jan. 2019

SILVA, K. G. DA. **Tributação do setor farmacêutico no Brasil : panorama legislativo e análise crítica.** Brasília: Universidade de Brasília, 2015.

SILVA, R. C. B. DA. Esquizofrenia: uma revisão. **Psicologia USP**, v. 17, n. 4, p. 263–285, 2006.

SILVA, R. A. C. Estrutura tributária do setor farmacêutico no Brasil. In: **Tributos e Medicamentos.** 1a edição ed. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2012a.

SILVA, R. A. C. Estrutura tributária do setor farmacêutico no Brasil. In: **Tributos e Medicamentos.** 1a. ed. Sao Paulo: Cultura Acadêmica, 2012b. p. 19–46.

SILVEIRA, F. G.; OSÓRIO, R. G.; PIOLA, S. F. Os gastos das famílias com saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 7, n. 4, p. 719–731, 2002.

SINDUSFARMA. **Relatório anual de Atividades**, 2017. Disponível em: <<http://sindusfarma.org.br/arquivos/RAA2017-baixa.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2018

SMITH, A. **A Riqueza das Nações**. 4a. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulberkian, 1999. v. II

SOARES, R.; ZUAZO, P.; ALFANO, B. Distribuição de remédios em farmácias do Rio já reflete corte de repasses federais. **Extra Online**, 20 jun. 2018.

TANAKA, O. Y.; RIBEIRO, E. L. Ações de saúde mental na atenção básica: caminho para ampliação da integralidade da atenção. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 14, p. 477–486, abr. 2009.

TEIXEIRA, L. DA S. **Reajustes de preços administrados no setor da saúde** Câmara dos Deputados, , 2006. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1646>>. Acesso em: 8 nov. 2018

TILBERY, H. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: **Estudos Tributários**. Sao Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda, 1974. p. 309–347.

TORRES, H. T. A Magna Charta Libertatum influencia nossa Constituição Tributária. **Revista Consultor Jurídico**, 2015.

TORRES, R. L. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 18, mar. 1997.

TRINDADE, A. O. DA; BARED, C. R.; SILVA, P. L. DA. Imposto de importação e sua função extrafiscal. **Revista do Direito Público**, v. 3, n. 2, p. 128–141, 15 dez. 2008.

URBACH, J.; TREN, R.; BATE, R. Still Taxed to Death: An Analysis of Taxes and Tariffs on Medicines, Vaccines and Medical Devices. **Regulation2point0, Related Publications**, 1 jan. 2005.

VALADÃO, A. R. A. **O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**. Paraná: Universidade Federal do Paraná, 2008.

VANONI, E. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**. Pádua: Cedam, 1932.

VIEIRA, I. **A seletividade nos tributos indiretos como forma de extrafiscalidade | eGov UFSC**. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/seletividade-nos-tributos-indiretos-como-forma-de-extrafiscalidade>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

WANNMACHER, L. Antipsicóticos atípicos: mais eficazes, mais seguros? **Uso racional de medicamentos: Temas selecionados**, v. 1, p. 6, nov. 2004.

WHO. **The world health report 2001 - Mental Health: New Understanding, New Hope**. Disponível em: <<https://www.who.int/whr/2001/en/>>. Acesso em: 24 jan. 2019.

WHO (ED.). **Mental health atlas 2017**. Geneva, Switzerland: World Health Organization, 2018.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Measuring medicine prices, availability, affordability and price components**. 2a edição ed. [s.l.] World Health Organization, 2008.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World Health Statistics**, 2010.

YAMASHITA, D.; TIPKE, K. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

YAMAUTI, S. M. et al. Essencialidade e racionalidade da relação nacional de medicamentos essenciais do Brasil. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 22, n. 3, p. 975–986, mar. 2017.

ANEXO 1: RESULTADO DA BUSCA

Base de Pesquisa	Estratégia	Resultados	Selecionados	Observações
Sophia	“ICMS” e “Seletividade”	19	10	Textos discutindo amplamente a aplicação da seletividade no ICMS
Sophia”	“IPI” e “Seletividade”	9	5	Utilizados os textos que abordavam de forma mais profunda a seletividade
Google Acadêmico	“carga” and “tributaria” and “medicamentos”	17.400	0	Retorno de textos interessantes, mas conteúdo ainda inespecífico
Google Acadêmico	“carga” and “tributaria” and “medicamentos” and “ICMS”	1.780	15	-
Google Acadêmico	(carga tributaria) and (remédios)	15.300	6	-
Google Acadêmico	(princípio seletividade) and ICMS	6.320	3	-
PubMed	(sales tax) and medicine	118	0	Não foi obtido qualquer texto relevante
BDJur	carga tributária e medicamentos	167		Busca retornou extremamente inconsistentes. Utilizadas outras estratégias, não eram encontrados quaisquer resultados
BVS	(carga tributária and medicamento)	4	4	Textos possuem extrema relevância.
Portal de Periódicos Capes	(carga tributária) e medicamentos	0	-	-

Legenda: BDJur. Biblioteca Digital Jurídica : <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/>