

**II TAX MOOT BRASIL**

**Equipe 116 – Estado do Rio Grande do Sul**

---

**SUMÁRIO**

<b>I. DOS FATOS ACERCA DO PRESENTE LITÍGIO.....</b>	<b>3</b>
<b>II. DAS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO.....</b>	<b>4</b>
II. 1. Da Inaplicabilidade da Imunidade aos Impostos sobre o Consumo.....	4
II.2. Da Inaplicabilidade da Imunidade ao Contribuinte de Fato.....	6
II.3. Do Repasse Econômico dos Impostos Incidentes sobre os Medicamentos Adquiridos.....	14
II.4. Do Risco de Lesão à Isonomia, à Neutralidade Tributária e à Livre Concorrência.....	16
II.5. Do Risco de Lesão à Segurança Jurídica.....	21
II.6. Do <i>Distinguishing</i> de Precedentes dos Tribunais Superiores.....	23
II.7. Da Modulação de Efeitos.....	26
<b>III. DAS CONCLUSÕES.....</b>	<b>26</b>
<b>IV. DO PEDIDO.....</b>	<b>27</b>
<b>V. DAS REFERÊNCIAS.....</b>	<b>28</b>

---

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO TRIBU-  
NAL FEDERAL**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº \_\_\_\_\_**

**RECORRENTE: HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE**

**RECORRIDO: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

O **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**, já qualificado nos autos em epígrafe, comparece, respeitosamente, por intermédio de seus Procuradores, para fins de apresentar o presente memorial, reiterando suas razões de fato e fundamentos de direito que ensejam o não provimento do Recurso Extraordinário apresentado pelo Recorrente.

**I. DOS FATOS ACERCA DO PRESENTE LITÍGIO**

A ação declaratória que resultou a presente discussão, ajuizada pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, ora Recorrente, em face do Estado do Rio Grande do Sul, ora Recorrido, versa sobre o pedido de reconhecimento da imunidade do Recorrente, para fins de permitir a aquisição de medicamentos de fornecedor nacional sem o recolhimento do ICMS devido na operação.

A ação foi julgada improcedente, tanto em primeira instância como pelo E. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, considerando o acertado entendimento de que a imunidade constante do art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal não se aplica aos cenários em que a entidade não integre a relação jurídica tributária da obrigação principal. Em outras palavras, a imunidade não abarca a hipótese em que a parte figure como mero contribuinte de fato, apenas pagando o *preço*, e não o *tributo* ao fornecedor nacional na relação contratual firmada.

Inconformado com as decisões proferidas, o Recorrente interpôs o presente recurso extraordinário, que – a par de diametralmente oposto ao entendimento desta C. Corte – teve concedida sua admissibilidade. Não obstante o seguimento do recurso em tela, verifica-se o acerto da decisão recorrida, a qual encontra-se em conformidade com o entendimento deste Supremo Tribunal Federal, bem como está em consonância com a melhor e extensa doutrina e demais órgãos do Poder Judiciário.

Desta forma, considerando os argumentos a seguir expostos, que já ensejaram o reiterado indeferimento do pleito do Recorrente, o não provimento deste recurso é medida que se impõe, mantendo-se na íntegra o acórdão recorrido.

## **II. DAS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO**

### **II. 1. DA INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE AOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO**

O pleito do Recorrente refere-se à imunidade tributária prevista no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal, visando afastar a exigência do ICMS devido na operação de compra de medicamentos de fornecedor nacional.

Entretanto, conforme se depreende da leitura do referido dispositivo constitucional, o ICMS não integra o rol de impostos previstos na norma imunizante prevista no artigo 150, VI, ‘c’ da CF. Fixa a Constituição Federal em seu artigo 150, VI, alínea “c”:

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

VI - instituir impostos sobre: [...]

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...]

Conforme se verifica da leitura conjunta das alíneas “b” e “c”, o constituinte originário estabeleceu explicitamente critérios objetivos e subjetivos para fins de proveito da imunidade tributária.

Neste sentido, estabelece a alínea “c” que o critério subjetivo corresponde à exigência de que o beneficiado deva figurar como: partido político ou sua fundação, entidade sindical dos trabalhadores, ou instituição de educação ou de assistência social, marcados pela ausência de fins lucrativos.

Por sua vez, em relação ao critério objetivo, verifica-se que a alínea “c”, em sintonia com o § 4º, limita a imunidade apenas para os impostos sobre “o patrimônio, a renda e os serviços”. É evidente o intuito constituinte originário em excluir os impostos sobre a produção, circulação e mercadorias do rol previsto para esta espécie de imunidade tributária, da alínea “c”, do art. 150, VI da Constituição Federal.

Corroborar tal interpretação a análise da alínea “b” do referido artigo, pois nela o constituinte originário não estabeleceu tal critério objetivo, apenas o critério subjetivo (“templos de qualquer culto”<sup>1</sup>), ensejando a conclusão de que a delimitação objetiva presente na alínea “c” é intencional e surte efeitos sobre os limites sobre tal imunidade tributária. Portanto, consoante a aplicação delimitada pelo próprio constituinte originário, a espécie de imunidade tributária em exame não se aplica aos impostos sobre o consumo, como o caso do ICMS.

Conforme bem elucidada a professora Betina Treiger Grupenmacher<sup>2</sup>, a constituição não traz palavras em vão, devendo a interpretação do texto constitucional levar em conta as distinções nele constantes, ainda que indiretas – como ocorre no presente caso. Não obstante a autora esteja a tratar de norma constitucional do ISS, indica seu valioso ensinamento:

Por outro lado, há quem entenda<sup>4</sup> que não há na CF termos inúteis e que o texto constitucional é suficientemente claro no sentido de que os Municípios podem tributar serviços de qualquer natureza, desde que estejam expressamente previstos em lei complementar. São aqueles que defendem a taxatividade da lista de serviços. Efetivamente, pensamos que a razão está com os que defendam a exaustividade da lista.

<sup>4</sup> Entre outros, Sergio Pinto MARTINS e Bernardo Ribeiro MORAES.

Nesta linha, vale destacar o ensinamento do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>3</sup>, que corrobora o entendimento de que a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal, não abarca os impostos sobre a circulação, produção e mercadorias. *In verbis*:

A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência do IR, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, não de outros, quer sejam as

---

<sup>1</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] **b) templos de qualquer culto;** (grifo nosso)

<sup>2</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Imposto Sobre Serviços – Critério Espacial – A questão do Domicílio do Prestador e o Papel do Poder Judiciário enquanto Guardião das Instituições Democráticas.** in: **TRIBUTAÇÃO: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda.** São Paulo: Noeses, 2014, p. 151 e ss.

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988 - Sistema Tributário.** 6ª ed. Ed. Forense, p. 349.

instituições contribuintes “de jure” ou “de facto”. Destes outros só se livrarão mediante isenção expressa, uma questão diversa”.

Ainda, pertinente a lição do professor Ricardo Lobo Torres, o qual é enfático no que se refere a inaplicabilidade da imunidade tributária das instituições de assistência social em relação aos impostos incidentes sobre a produção e circulação de riquezas, tal qual o ICMS:

Instituições de Educação e de Assistência Social [...]

O fundamento da imunidade é a proteção das condições da liberdade. Trata-se da imunidade do mínimo existencial, a proteger as entidades filantrópicas que prestem assistência social ou eduquem pessoas pobres, em ação substitutiva do Estado. Pouco tem que ver com o problema da justiça social ou da capacidade contributiva. [...]

A imunidade se restringe ao patrimônio, à renda e aos serviços ligados às atividades essenciais das entidades, dela se excluindo os impostos incidentes sobre a produção e a circulação de riquezas (IPI, ICMS)<sup>4</sup>.

Não obstante a eventual renda decorrente da venda e aplicação de medicamentos esteja sujeita a referida imunidade tributária, vale destacar que o pleito do Recorrente não abarca o reconhecimento da imunidade tributária sobre a renda, mas sim sobre o ICMS devido pelo fornecedor dos medicamentos – sendo este o contribuinte de direito e sujeito passivo da relação jurídica tributária. Até mesmo, pois o Estado do Rio Grande do Sul, enquanto Recorrido, não responde pela eventual imunidade tributária sobre a renda do Recorrente, sujeita aos tributos federais que fogem da competência estatal.

Desta forma, impõe-se a constatação de que a imunidade em exame não abarca o ICMS devido pela aquisição de medicamentos pelo Requerente, sendo inafastável o não provimento do presente recurso já sob essa perspectiva inicial.

## II.2. DA INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE DE FATO

Considerando o exposto, espera-se tenha sido demonstrado que a imunidade de que se vale o Recorrente não alberga os impostos sobre a mercadoria e consumo, caso do ICMS. Não obstante, caso esta C. Corte entenda em sentido diverso, cumpre destacar que este Supremo Tribunal possui entendimento pacífico de que tal imunidade não produz efeitos em se tratando da hipótese de contribuinte de fato – cenário do presente recurso.

---

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed., Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011, p. 75-76.

Inicialmente, vale destacar que a Lei Kandir determina qual o contribuinte do ICMS, bem como, o parâmetro geral para que se estabeleçam os responsáveis tributários – ambas hipóteses de sujeição passiva tributária, como segue:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Neste sentido, vale destacar que no caso em tela o Recorrente não figura como contribuinte do ICMS, tampouco como responsável tributário, em momento algum assumindo a posição de sujeição passiva por meio da qual poderia ser considerando o contribuinte de direito.

O que se verifica, é justamente que o Recorrente assume a posição do chamado contribuinte de fato, figura esta que corresponde à pessoa física ou jurídica que não integra a relação jurídica tributária, ou seja, que não está prevista na regra matriz de incidência do tributo e para ele não apresenta qualquer relevância.

Ressalte-se que a figura do contribuinte de fato ganha especial destaque em se tratando dos impostos indiretos, caso do IPI e ICMS, que são economicamente repassados aos próximos sujeitos da cadeia, implicando na transferência do ônus econômico (e não jurídico) do tributo para o consumidor final do produto ou serviço<sup>5</sup>, sob a perspectiva de uma classificação financeira econômica entre tributos diretos e indiretos.

---

<sup>5</sup> A própria Constituição Federal de 1988 já previu que o ICMS seria um tributo de feição a incidir ao longo da cadeia, com o conseqüente repasse econômico de seu ônus. Conforme depreende-se do texto constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com

Esta distinção encontra-se presente já na paradigmática obra do jurista Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>, sendo realizada contemporaneamente também por autores como o Professor Paulo de Barros Carvalho, que dispõe:

Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiros, como no caso do IPI e no ICMS. Predomina a orientação no sentido de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao poder público, refugindo do espírito da providência constitucional. A relação jurídica se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, sem que haja qualquer participação integrativa dos terceiros beneficiados. [...] A tese foi brilhantemente sustentada pelo saudoso Min, Bilac Pinto, em memoráveis acórdãos do Supremo Tribunal Federal. E a formulação teórica não pode ficar conspurcada pela contingência de a entidade tributante, comparecendo como *contribuinte de fato*, ter de arcar com o peso da exação, pois aquilo que desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico<sup>7</sup>.

Conforme se depreende de tal posicionamento, vigora no ordenamento jurídico brasileiro a distinção entre as posições de contribuinte de fato e de direito, visto que aquele importa apenas no âmbito das ciências financeiras. Em suma, o Hospital Recorrente não é sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Em outras palavras, não há relação entre a entidade imune e o Estado nas operações de aquisição de medicamento de fornecedores nacionais (sendo estes sujeitos à imposição tributária). Logo, ao não integrar a relação jurídica tributária, o contribuinte de fato que seja imune não pode se valer de tal posição, visto que em momento algum seria o responsável pelo tributo devido.

Desta forma, no tocante a condição de contribuinte de fato, o Recorrente não pagará imposto, mas sim *preço*. Ocorre que o ICMS pago nestas aquisições de bens ou mercadorias integra o custo dos produtos e, como tal, o Recorrente paga somente o preço na qualidade de consumidor. Veja-se que não é só o ICMS que compõe os custos dos medicamentos em questão, mas também outros tantos impostos e encargos sociais, contra os quais não se insurge o Recorrente.

Conforme a seguir demonstrado, a doutrina e reiterados julgados desta C. Corte são firmes no entendimento de que descabe qualquer interpretação econômica no âmbito das relações

---

o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 505.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 206-207.



jurídicas tributárias, sendo que a posição do contribuinte de fato importa apenas ao estudo das ciências financeiras e da administração, todavia não se apresenta como objeto de estudo da ciência tributária.

Neste sentido, cumpre destacar que este C. Supremo Tribunal Federal recentemente julgou em sede de repercussão geral caso em muito similar ao presente. No RE 608.872, foi discutido o pleito da Casa de Caridade de Muriaé - Hospital São Paulo de ver reconhecida a aplicação da imunidade das entidades de assistência social quando na posição de contribuintes de fato.

No julgamento deste Recurso Extraordinário, acertadamente decidiu esta C. Corte por manter seu entendimento já sedimentado, afastando a pretensão do Hospital, e fixando em sede de repercussão geral que o contribuinte de fato, ainda que imune, não pode se valer de tal benesse constitucional por não integrar a relação jurídica tributária. Consoante trecho do Voto do Relator Ministro Dias Toffoli:

**À luz da jurisprudência predominante da Corte, reputo que a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, se investigar se o tributo repercute economicamente. A doutrina é farta sobre o assunto:**

‘Em relação aos tributos indiretos, as imunidades constitucionais serão aplicáveis quando a entidade imune for contribuinte de direito, pouco importando se o encargo financeiro é transmitido a terceiro. Assim, é aplicável a imunidade do art. 150, IV, c, da CF em relação ao ICMS que seria incidente sobre as operações de circulação de mercadorias das entidades beneficentes. **Porém, se a entidade imune for apenas contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade.** É que a Constituição só imuniza os impostos em que o ente imune é o ‘contribuinte de direito’ (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. p. 187).

Sobre o assunto, destaco ainda a doutrina de Leandro Paulsen:

**‘Importa, para a verificação da existência ou não da imunidade, a posição de contribuinte, nos moldes do raciocínio que inspirou a Súmula nº 591 do STF. Conforme orientação atual do STF, seguindo a linha da referida súmula, descabe verificar se o ente imune é ou não contribuinte de fato, pois a repercussão econômica não está em questão.** Ora, se a Constituição diz que é vedado cobrar impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão econômica do tributo para efeito de decidir se é devido ou não. Note-se que a imunidade faz com que não haja competência para a instituição do imposto’ (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 106).

Vide que o ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, **embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias** (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, **desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual.** Note-se, ademais, que a existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda. [...]

**Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da**

**Constituição Federal.** Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho a seguinte tese:

**‘A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.’**

É como voto”.

(RE 608872, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, publicado em 27/09/2017) (grifos nossos)

Em outras palavras, considerando que o contribuinte de fato paga apenas o *preço*, e não o tributo devido, logo não integrando a relação jurídica tributária, mostra-se integralmente vedado o pleito do Recorrente.

Ressalte-se que tal entendimento proferido no RE 608.772 não constitui mudança de posicionamento deste C. Supremo Tribunal Federal, mas sim a reafirmação de seu posicionamento sedimentado e reiterado há décadas, conforme demonstra a leitura de diversas decisões no mesmo sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS NO MERCADO INTERNO. CONTRIBUINTE DE FATO. ART. 150, VI, C, DA CF. IMUNIDADE. INAPLICÁVEL. DESNECESSIDADE DE O ÓRGÃO JULGADOR REBATER TODAS AS TESES SUSCITADAS. AGRAVO IMPROVIDO.

**I - A imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente diretamente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, ou seja, na qualidade de contribuinte de direito.**

**II - No caso, como a entidade de assistência social é contribuinte de fato do ICMS relativo aos bens e serviços por ela adquiridos no mercado interno, não faz jus a imunidade em questão. Precedentes.**

III - O órgão julgador não está obrigado a rebater todas as teses jurídicas apresentadas pelo recorrente.

IV – Agravo regimental improvido.

(AI 769925 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, publicado em 17/11/2010) (grifo adicionado)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DA IMUNIDADE NÃO ALCANÇA CONTRIBUINTE DE FATO. AGRAVO IMPROVIDO.

**I – Entidade educacional que não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviço de energia elétrica, não tem benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato.**

III - Agravo regimental improvido.

(AI 731786 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, publicado em 16/11/2010) (grifo adicionado)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. **IMUNIDADE. ICMS. ART. 150, VI, a e c, DA CF. HOSPITAL MUNICIPAL GETÚLIO VARGAS. CONTRIBUINTE DE FATO. INAPLICABILIDADE.**

1. **A imunidade tributária pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda da própria entidade, o que não ocorre no caso, já que figura como contribuinte de fato. Precedentes.**

2. Agravo regimental improvido.

(AI 560219 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 16/03/2010, publicado em 09/04/2010) (grifo adicionado)

Nesta linha, infere-se da exegese da Súmula 591 do STF<sup>8</sup> que o contribuinte de fato não pode estender os efeitos de sua imunidade ao produtor de quem adquiriu os produtos industrializados. Ainda que tal Súmula faça menção direta ao Imposto sobre Produto Industrializado, os fundamentos e dispositivos que ensejaram sua fixação são os aplicáveis também ao caso do ICMS sob a ótica do contribuinte de fato.

Em outras palavras, a imunidade não se estende a outros interessados envolvidos na relação comercial firmada, até mesmo porque seria inviável que o contribuinte de fato fosse reconhecido como integrante da relação jurídica tributária, por permitir até mesmo a indireta responsabilização deste no caso de não pagamento do tributo – conceito incompatível com as normas gerais do direito tributário.

Ademais, vale destacar que o pleito do Recorrente implica em direta violação ao caráter subjetivo da imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal. Explica-se.

Referida imunidade tributária é marcada pelo caráter subjetivo, sendo destinada e aplicada apenas às entidades previstas em seu dispositivo, conforme indica Regina Helena Costa em obra paradigmática acerca do tema “*as imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre os sujeitos*”<sup>9</sup>.

Entretanto, o Recorrente pleiteia efetivamente que seu fornecedor – enquanto contribuinte do ICMS devido, que em momento algum é agraciado pela referida benesse constitucional – possa também se valer da imunidade tributária prevista ao próprio Recorrente. Assim, verificada tal desvirtuação do comando constitucional da imunidade, o pleito do Recorrente não encontra fundamento legítimo quanto aos reais objetivos constitucionais.

---

<sup>8</sup> Súmula 591 (STF) – A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

<sup>9</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. Malheiros Editores, p. 128.

Verifica-se, ainda, que tal distinção entre o contribuinte de fato e o de direito possui aplicação não apenas em se tratando da imunidade das entidades assistenciais, mas também em relação à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988. Conforme demonstram diversos julgados desta C. Suprema Corte:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito. II - Como o Município não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviços de energia elétrica, não tem o benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. Precedentes. III – Agravo regimental improvido.

(ARE 663552 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 28/02/2012, publicado em 12/03/2012)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE PRETENDIDA PELO MUNICÍPIO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE FATO. IMPOSSIBILIDADE. É pacífico o entendimento deste Supremo Tribunal Federal no sentido de que o município não pode ser beneficiário da imunidade recíproca nas operações em que figurar como contribuinte de fato. O repasse do ônus financeiro, típico dos tributos indiretos, não faz com que a condição jurídica ostentada pelo ente federativo na condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária seja deslocada para a figura do consumidor da mercadoria ou serviço. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 758886 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, publicado em 20/05/2014).

TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÕES DE BENS. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito. II - Como o Município não é contribuinte de direito do ICMS incidente sobre aquisições de bens, não tem o benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. Precedentes. III – Agravo regimental improvido.

(ARE 690382 AgR/RS, Min. Relator Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 04/12/2012, publicado em 18/12/2012).

Não obstante tais julgados situarem-se no contexto da imunidade tributária *recíproca*, valioso é o ensinamento do Ilustre Professor Hugo de Brito Machado<sup>10</sup> acerca da questão em debate, vez que o mesmo raciocínio pode e deve ser adotado em relação à imunidade ora analisada:

“A imunidade das entidades de direito público não exclui o imposto sobre produtos industrializados (IPI), ou sobre circulação de mercadorias (ICMS), relativo aos bens que adquire. É que o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor, que promove a saída

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 302-303.

respectiva. O Supremo Tribunal Federal já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição.

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI), assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS), não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou Fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria, e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual.

O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o Tributo. Este pode estar incluído no preço, mas também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. E circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar inclusos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos.”

Ora, Ilmos. Ministros e Ministras, se nem mesmo no caso da imunidade recíproca, de que se valem os entes federados, mostra-se admissível a aplicação da imunidade para cenário do contribuinte de fato, tampouco se mostra viável tal aplicação para o Recorrente – enquanto entidade de assistência social.

Neste sentido, vale destacar a importância constitucional concedida à imunidade recíproca, visto que embasada nos pilares do sistema constitucional que são os princípios federalista e da autonomia municipal, sendo que todo o valor arcado pelos entes públicos a título de preço (posição de contribuinte de fato) corresponde à verba pública destinada a projetos essenciais, inclusive das áreas de educação, segurança e saúde.

Não obstante a importância de tais valores, os quais seriam direcionados para as atividades públicas essenciais, as mais nobres pelo critério do próprio constituinte, vale ressaltar que a doutrina e os Tribunais entendem pela inaplicabilidade da imunidade recíproca nos cenários em que o ente público figure como contribuinte de fato.

Ora, sem nem mesmo os entes públicos, embasados na imunidade recíproca e no pacto federativo, encontram-se abarcados pela imunidade quando figurem como contribuinte de fato, não há que se falar em preponderância do papel das entidades assistenciais que venha a autorizar o pleito do Recorrente. Neste sentido, ressalta a doutrina acerca da elemental importância da atuação estatal em prol do interesse da sociedade – o que, todavia, não impede que os entes públicos arquem com o encargo econômico indireto dos tributos:

Essa imunidade, prevista no art. 150, VI, a, da CF, não pode ser entendida senão como uma delimitação de competência impositiva que decorre diretamente do princípio da isonomia

das pessoas com capacidade política, extensiva às autarquias e fundações (art. 150, § 2.º, da CF), sustentada por opções valorativas efetuadas pelo constituinte, quais sejam, a estrutura federativa do Estado brasileiro e a autonomia municipal.

Seria incompreensível que uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia viesse a se submeter aos poderes de fiscalização e de controle, que são próprios ao desempenho da atividade de administração tributária.

A incidência de impostos sobre os entes públicos levaria fatalmente a lhes prejudicar o desempenho e eficácia<sup>11</sup>.

Ademais, cumpre destacar que o pleito do Recorrente mostra-se improcedente também quando da comparação com o disposto na alínea “d” do inciso VI, art. 150, da CF, que prevê expressamente a ampliação da imunidade tributária também aos insumos, em se tratando de livro, de jornal e dos demais periódicos<sup>12</sup>. Afinal, quisesse o Constituinte proteger os insumos das atividades de assistência social (no caso em tela, o ICMS devido pelo fornecedor dos medicamentos adquiridos), teria adotado redação similar na alínea “c” com a qual fez na alínea “d”.

Portanto, conforme se depreende do entendimento sedimentado de longa data deste C. Supremo Tribunal Federal, bem como se verifica da expressiva doutrina, é firme o entendimento de que não se faz possível o reconhecimento da imunidade tributária ao Recorrente no caso em tela. Isto posto, visto que o Recorrente se apresenta como mero contribuinte de fato, não integrando a relação jurídica tributária, o que impede a aplicação da imunidade tributária debatida.

### **II.3. DO REPASSE ECONÔMICO DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE OS MEDICAMENTOS ADQUIRIDOS**

Na linha dos argumentos já expedidos neste memorial, cumpre ressaltar que o pleito do Recorrente se mostra inadmissível também ao considerar a existência de repasse econômico do ICMS recolhido pelo fornecedor a terceiros. Explica-se.

Consta nos autos que o Recorrente recebe verbas de planos privados de saúde, assim como recebe o repasse financeiro do Sistema Único de Saúde. Desta forma, a análise da cadeia econômica da aquisição de medicamentos pelo Recorrente demonstra que este nem mesmo arca com o ônus econômico do tributo pago, visto que tal repasse é feito aos planos privados e ao Sistema Único de Saúde – ainda que indiretamente.

---

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 194-195.

<sup>12</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (grifo nosso)

Não se esquece que o pleito do Recorrente é centrado na busca pela aplicação da imunidade tributária na aquisição dos medicamentos que serão utilizados no atendimento assistencial. Entretanto, é necessário reconhecer que mesmo nos casos em que o atendimento é realizado gratuitamente, o custo da aquisição dos medicamentos (nele incluso o ICMS pago anteriormente na cadeia) é incorporado aos demais custos da sociedade.

Isto posto, o Recorrente alega ser o contribuinte de fato com base no entendimento de que suportaria o ônus econômico do tributo, todavia tal posição é ocupada por terceiros, ora pelo Sistema Único de Saúde, ora pelos planos de saúde privados.

Afinal, mesmo que o Recorrente considere o custo da aquisição dos medicamentos como *despesa*, tal conta é paga de alguma forma – visto que o Recorrente é entidade sem fins lucrativos, mas que precisa de equilíbrio financeiro para permanecer em atividade.

Em última análise a despesa incorrida na aquisição dos medicamentos é incorporada ao preço pactuado pelos medicamentos/serviços utilizados em outras operações, como no Sistema Único de Saúde e em planos de saúde privados.

Desta forma, caso esta C. Corte entenda pela possibilidade jurídica do pedido deste recurso – o que se admite apenas para fins argumentativos – é necessário destacar que a tese defendida pelo Recorrente não seria nem mesmo a ele próprio aplicável, por não ser o Hospital Recorrente o contribuinte de direito, tampouco o contribuinte de fato do ICMS devido.

Ainda, o Recorrido ressalta que a concessão do recurso permitiria eventual utilização nas prestações *privadas* de medicamentos adquiridos para as atividades *filantrópicas*. Afinal, não existe garantia de que o Recorrente manteria dois estoques distintos e incomunicáveis, entre os medicamentos adquiridos com e sem o recolhimento do ICMS devido, sendo está uma das medidas necessárias para reduzir o favorecimento indevido que decorreria do provimento do presente recurso.

A título de exemplo, no cenário hipotético (mas certamente possível) da falta de determinado medicamento no estoque “com recolhimento de ICMS”, mas que seja necessário para a prestação de atendimento médico urgente a paciente da rede privada ou do Sistema Único de Saúde, como procederá o Recorrente no caso de tal medicamento constar apenas do estoque “sem recolhimento de ICMS”?

A não utilização do medicamento implicaria em direta violação ao direito à saúde pelo qual tanto preza o Recorrente, mas seria legal o uso indevido do medicamento adquirido sem o recolhimento do ICMS? Ou o Hospital seria obrigado a informar seu fornecedor, para que este pro-

cedesse ao recolhimento do ICMS devido pela utilização não filantrópica do medicamento? Ora, Ilmos. Ministros, a própria logística do pleito do Recorrente beira o contrassenso, o que corrobora a necessidade de não provimento do presente recurso.

O Estado do Rio Grande do Sul ressalta que deve ser observada a restrição acerca do repasse econômico do tributo, considerando que o Recorrente não se amolda à figura do contribuinte de fato como alega, além de que seu pleito permitiria a utilização dos medicamentos adquiridos com base em sua imunidade para outros fins que não apenas o filantrópico.

#### **II.4. DO RISCO DE LESÃO À ISONOMIA, À NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E À LIVRE CONCORRÊNCIA**

O Estado do Rio Grande do Sul reitera a impossibilidade de concessão do pleito do Recorrente no caso em tela, considerando de respaldo normativo, doutrinário e jurisprudencial. Não obstante, no eventual cenário desta C. Corte entender pela reforma de seu entendimento de longa data – reafirmado recentemente no RE 608.872 – o não provimento do presente recurso se faz necessário também para fins de impedir grave risco aos princípios-garantia da isonomia, da neutralidade tributária e da livre concorrência.

A Constituição Federal de 1988 prevê em no *caput* de seu art. 5<sup>o</sup><sup>13</sup> – no qual o Constituinte concentrou os direitos e garantias fundamentais – o princípio-garantia da igualdade.

Consoante com a melhor interpretação deste princípio, leciona o professor Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>14</sup> no sentido de que o princípio da isonomia prevê e determina a igualdade não apenas perante lei, mas também *na* própria lei, o que significa que a aplicação deste princípio é direcionada também ao legislador e constituinte derivado, impedindo a formulação de leis que reflitam privilégios indevidos – de qualquer natureza e a quem quer que seja o beneficiário.

Neste sentido, o art. 150 da Constituição da República – situado na seção das limitações ao poder de tributar – veda explicitamente a distinção injustificada entre os contribuintes:

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

---

<sup>13</sup> Art. 5<sup>o</sup> Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

<sup>14</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 6.



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

A constituição, também neste aspecto, é evidente ao determinar que “[...] nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos”<sup>15</sup>.

Ainda, dispõe o professor Leandro Paulsen<sup>16</sup> acerca do Princípio da Isonomia:

A isonomia como decorrência do princípio republicano. A igualdade é valor de enorme destaque numa república, configurando princípio geral de direito e repercutindo nas diversas áreas, dentre elas a tributária. Temos a igualdade como princípio também do Direito Tributário.

Por sua vez, em relação ao princípio da neutralidade tributária, assevera o autor português José Cabalta Nabais, referido também por Leandro Paulsen:

[...] a liberdade de gestão fiscal das empresas, vista pelo lado do Estado e demais entes públicos, concretiza-se na observância do princípio da neutralidade fiscal, que tem uma importante expressão no art. 81º, al. E), da Constituição Portuguesa em que se dispõe: incube prioritariamente ao Estado no âmbito econômico e social, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral. [...] . Ordem econômica concorrencial que não pode, naturalmente, deixar de pôr à prova também a fiscalidade, exigindo correspondente neutralidade fiscal de modo a que as empresas, sejam quais forem as formas que escolham e as opções que tomem, conquanto que assentes numa base econômica própria, paguem idêntico imposto. [...] ... a intervenção econômica e social por via fiscal, tal como os auxílios financeiros diretos, apenas será admitida se e na medida em que não provoque distorções significativas à concorrência<sup>17</sup>.

Verifica-se que pleito do Recorrente ameaça frontalmente princípios-garantia basilares do ordenamento jurídico e do sistema constitucional tributário: o princípio da isonomia e da neutralidade tributária. Isto posto, o pedido do Recorrente implica em alterar todo o entendimento já consolidado por esta C. Corte, para fins de obter tratamento favorecido e desleal, nos moldes pleiteados.

<sup>15</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 135.

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário na Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 180.

<sup>17</sup> NABAIS, José Casalta. **A liberdade de gestão fiscal das empresas**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 5, n. 29, set. 2007.

E tal violação à isonomia e à neutralidade tributária se dá por dois principais aspectos. Explica-se.

Inicialmente, cumpre ressaltar que caso o Recorrente não mais seja obrigada a arcar com o ônus econômico do tributo, inevitavelmente será beneficiada frente aos demais integrantes do mercado, pois ainda que o Recorrente não configure como entidade com distribuição de lucros, ainda assim participa ativamente do mercado, buscando crescimento econômico e saldo contábil positivo.

Neste aspecto, os demais hospitais atuantes seriam diretamente prejudicados pela redução de custos de que se valeria o Recorrente. A título de exemplo, ressalte-se o cenário do Hospital Santa Catarina, que ajuizou ação no E. Tribunal de Justiça do Paraná, visando o reconhecimento de sua imunidade tributária também para fins de adquirir medicamentos e demais insumos sem o devido recolhimento do ICMS. Em sede de apelação, foi decidido o que segue:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA PELA ALÍNEA “C” DO INC. VI DO ART. 150 DA CF QUE, CONSOANTE NOVEL JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO STF, BENEFICIA, APENAS, O CONTRIBUINTE DE DIREITO, E NÃO O DE FATO – PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO ESTADO, COM A CONSEQUENTE INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA – REEXAME PREJUDICADO.  
(TJPR, Apelação Cível, 753934-2, Rel. Des. Antônio Renato Strapasson, 2ª C. Cível, Unânime, julgado em 28/06/2011)

O referido Hospital Santa Catarina interpôs Recurso Extraordinário, que teve seu seguimento suspenso em razão do já analisado RE 608.872 – sendo este o Recurso Extraordinário que reiterou o entendimento de que apenas o contribuinte de direito pode se valer da imunidade tributária.

Desta forma, é indubitável que o pleito do Hospital Santa Catarina não será concedido, o que apenas demonstra a coerência do sistema jurídico e dos precedentes em evitar distorções indevidas. Todavia, caso concedido o pedido do Recorrente no caso em tela, esta atuará no mercado em substancial vantagem quando comparada aos demais hospitais atuantes – dentre os quais, ressalte-se o caso do Hospital Santa Catarina, que terá como diferença do Recorrente apenas a desvantagem na atuação.

Por sua vez, a concessão do pleito do Recorrente implicará em violação aos princípios da isonomia e da neutralidade tributária também no que tange a vantagem auferida por seu fornecedor, que irá se beneficiar da imunidade tributária prevista para o Recorrente.

Em outras palavras, o fornecedor em questão irá adquirir os insumos e medicamentos de demais integrantes da cadeia “normalmente”, podendo se creditar do ICMS oriundo das operações de aquisição dos insumos, no que permitir a legislação de regência – assim como será possível a todos os fornecedores de medicamentos do mercado.

Entretanto, considerando que apenas o fornecedor do Recorrente não terá de recolher o ICMS devido na posterior operação de venda dos medicamentos, visto que o Recorrente será a única entidade imune capaz de estender sua garantia, este fornecedor irá se creditar na aquisição de todos estes insumos e medicamentos, mas a saída não será onerosa, gerando um saldo de créditos de ICMS que não possuem os demais fornecedores. Crédito, este, que poderá ser utilizado para reduzir os custos de venda de medicamentos para demais hospitais, ampliando seu lucro e resultando em flagrante vantagem de mercado ou alienado a terceiros dentro das regras impostas pela legislação estadual.

Em outras palavras, não apenas o Recorrente irá se beneficiar em detrimento do equilíbrio de mercado, mas também seu fornecedor terá vantagem indevida, longe da prevista pelo texto constitucional em se tratando das imunidades tributárias, além de configurar direta violação aos princípios da isonomia e da neutralidade tributária. Aliás, com a extensão da imunidade ao fornecedor, haveria a possibilidade da criação de um monopólio de uma entidade privada cujas saídas são desoneradas pelo tributo e, portanto, mais atrativas em termos de preços quando comparadas aos concorrentes.

Assim, ressalte-se que restaria prejudicado também o princípio da livre concorrência, considerando que as demais empresas atuantes no ramo que não foram beneficiadas com tal privilégio e passam a exercer suas atividades em desvantagem para com a ora Recorrente e seu fornecedor.

Neste sentido, o princípio-garantia da livre concorrência constitui um dos princípios basilares da ordem econômica, conforme determina o art. 170, IV, da Constituição Federal:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]  
IV - livre concorrência;

O favorecimento causado pelo pleito do Recorrente, não apenas carece de respaldo constitucional, como se encontra expressamente vedado pela Constituição Federal de 1988, como segue:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...]

§ 4º - lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Neste sentido, ressalte-se a precisa análise de Vinicius Tadeu Campanile:

Primeiramente, o dispositivo em debate deve ser analisado conjuntamente com outro mandamento constitucional, **disposto no § 4º do art. 173, impondo a exegese de que não gozam da imunidade às atividades direta ou indiretamente relacionadas com aquelas atividades essenciais das entidades imunes elencadas no art. 150, VI, b e c, se forem idênticas ou análogas às de outras pessoas jurídicas privadas, evitando-se assim o estabelecimento de concorrência desleal.** [...]

**Ives Gandra afirmou que:**

‘Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes, que não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária. O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no concernente à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado. A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, a fim de que concorrência desleal não se criasse. [...] **A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.** O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema. **Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.** Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estabelecido nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nas alíneas b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas não gozariam da proteção imunitária”<sup>18</sup>. (grifos adicionados)

Desta forma, considerando o indevido favorecimento que resultaria da concessão do pleito do Recorrente, podendo ensejar até mesmo a formação de monopólios e ramos de mercado específicos em torno destes entes imunes atípicos e dos terceiros cuja imunidade seja estendida, o Recorrido ressalta a necessidade de não provimento do recurso extraordinário em tela.

<sup>18</sup> CAMPANILE, Vinicius Tadeu. **Imunidades tributárias - aspectos controversos.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 133/2017, Mar-Abr/2017, p. 17-37.

## II.5. DO RISCO DE LESÃO À SEGURANÇA JURÍDICA

Conforme demonstrado no decorrer deste memorial, assim como em consonância com o decidido no acórdão recorrido, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou acerca do tema objeto do presente recurso em diversas de oportunidades, recentemente reiterando este entendimento em recurso julgado em sede de repercussão geral.

Assim, o pleito do Recorrente está em evidente oposição ao entendimento *consolidado* desta C. Corte, de modo que o Recorrido reitera que, no improvável cenário deste Supremo Tribunal Federal entender pela inaplicabilidade de seu entendimento já sedimentado, as consequências serão lesivas e extensas – não apenas para o mercado (vide ponto II.4), mas também ao Princípio da Segurança Jurídica.

Neste sentido, o Princípio da Segurança Jurídica é definido por Heleno Taveira Tôres como “princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais”<sup>19</sup>.

Não bastasse tal princípio encontrar respaldo direto no texto constitucional<sup>20</sup>, a melhor doutrina o reconhece como um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Afinal, “a certeza, a previsibilidade e a segurança jurídicas são valores que, presentes num Estado de Direito, influenciam o respeito aos precedentes”<sup>21</sup>.

Ainda, reconhece a doutrina que “o respeito aos precedentes pelos tribunais garante a fé pública no Judiciário, como fonte de julgamentos impessoais e fundamentados”<sup>22</sup>. Acerca do Estado de Direito e do princípio da segurança jurídica, leciona Humberto Ávila:

No Estado de Direito os governantes sujeitam-se ao império da lei, e não ao da vontade. A hierarquização das normas, cada qual requerendo um fundamento de validade em uma norma superior, auxilia na maior previsibilidade e controle da atuação estatal. **Essa estrutura formal favorece a acessibilidade normativa, visto que, por exemplo, o cidadão pode saber que a norma de escalão inferior deverá estar de acordo com a superior, que, ao seu modo, deve estar conforme a outra superior, até chegar à Constituição.** Assim,

---

<sup>19</sup> TÔRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e a segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

<sup>20</sup> Consoante depreende-se da exegese do art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que determina “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

<sup>21</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes Judiciais e Segurança Jurídica**: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 212.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 205.

embora a fundamentação das leis na Constituição cause, de um lado, insegurança, visto que a validade da lei passa a depender da sua compatibilidade vertical com a Constituição – nem sempre fácil de ser aferida –, de outro lado, também contribui para a segurança, porque limita os sentidos possíveis da lei.<sup>23</sup>

No mesmo sentido, posiciona-se Leandro Paulsen acerca do Princípio da Segurança Jurídica:

A segurança jurídica como sobreprincípio em matéria tributária. O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de Direito e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança. Fundamentando e dando sentido a diversas das limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio em matéria tributária, implicando uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, garantias que asseguram a certeza do direito de modo mais intenso que nas demais searas de regulamentação das relações com a Administração ou mesmo privadas. A compreensão das garantias dos artigos 150, I, a, III, a, b e c, e 195, § 6º, da CRFB como realizadoras da certeza do direito no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos permite se perceba mais adequadamente o conteúdo normativo de cada uma delas, o que é indispensável à sua aplicação em consonância com o princípio que promovem<sup>24</sup>.

Em diversas oportunidades, este C. Supremo Tribunal Federal já decidiu norteado pelo princípio da Segurança Jurídica, reconhecendo sua força normativa e vinculante, conforme se depreende dos seguintes julgados paradigmáticos:

A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, "gerais" não significa "genéricas", mas sim "aptas a vincular todos os entes federados e os administrados". (RE 433.352 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/4/2010, publicado em 31/5/2010)

A coisa julgada, no que revela manifestação do princípio da segurança jurídica, assume a estatura de elemento estruturante do Estado Democrático de Direito. [...] (RE 881.864 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 18/4/2017, publicado em 11/10/2017)

O postulado da segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnado de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/922), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, sem prejuízo ou surpresa para o administrado, situações já consolidadas no passado. A essencialidade do postulado da segurança jurídica e

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 208-209.

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 866.

a necessidade de se respeitarem situações consolidadas no tempo, especialmente quando amparadas pela boa-fé do cidadão, representam fatores a que o Poder Judiciário não pode ficar alheio.

(RE 646.313 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 18/11/2014, publicado em 11/12/2014)

[...] Reafirmação do precedente pela Suprema Corte. Papel da Corte de Vértice. Unidade e estabilidade do Direito. Vinculação aos seus precedentes. *Stare decisis*. Princípios da segurança jurídica e da isonomia. Ausência dos requisitos de superação total (Overruling) do precedente.

(RE 655.265, Rel. p/ o ac. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 13/4/2016, publicado em 8/8/2016)

Conforme já narrado, apenas citando um dentre os diversos exemplos encontrados perante os Tribunais, encontra-se o Caso do Hospital Santa Catarina, que apesar de apresentar-se em situação em muito semelhante ao do Recorrente, não teve concedida ampliação dos efeitos de sua imunidade para os cenários em que se configure como contribuinte de fato.

E, ressalte-se, o cerne da lesão ao Princípio da Segurança Jurídica decorre justamente da eventual concessão do pleito do Recorrente, visto que em todos os demais casos as entidades imunes *não poderão usufruir deste benefício*, posto que há décadas o acertado entendimento deste Tribunal rejeita tal pretensão.

Desta forma, no improvável cenário deste Supremo Tribunal alterar seu entendimento – o que se admite apenas para fins argumentativos – ressalte-se que a concessão do pleito apenas à Recorrente resultará em grave lesão ao Princípio da Segurança Jurídica, um dos pilares do Estado Democrático de Direito Brasileiro.

## II.6. DO *DISTINGUISHING* DE PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Em relação aos pontuais precedentes suscitados pela doutrina minoritária acerca da matéria em exame, cumpre destacar que tais julgados não se amoldam ao presente caso, tampouco ensejam a reforma do entendimento sedimentado desta C. Corte. Explica-se.

Em relação aos precedentes deste Supremo Tribunal Federal, invocados pelos contribuintes que visam a excessiva ampliação da imunidade tributária, destaca-se a inaplicabilidade do entendimento adotado no caso da imunidade do Importador em relação ao ICMS<sup>25</sup>, assim como se entende pela inaplicabilidade do entendimento do RE 574.706 e do HC 399109-STJ.

---

<sup>25</sup> Conforme demonstram decisões como a proferida no Agravo Regimental no ARE 1049943, de relatoria do Min. Roberto Barroso, julgada pela Primeira Turma em 29/09/2017 e publicada em 12/10/2017.

Inicialmente, o entendimento desta C. Corte de que o ente ou pessoa beneficiada pela imunidade tributária poderia se valer de tal benesse quando da importação de bens, apenas vem a corroborar o posicionamento do Recorrido e o acerto da decisão recorrida.

Afinal, tal possibilidade é consagrada considerando que no ato de importação o contribuinte do ICMS (que também será o importador) acaba por se caracterizar como contribuinte de direito da relação jurídica tributária, na qual a pessoa de direito público (no caso o Recorrido) seria o sujeito ativo, o que, ressalvada a opinião já externada pela inaplicabilidade da imunidade nas relações de consumo (e apenas patrimônio, renda e serviços), foi o argumento utilizado pelo E. Tribunal para o deferimento no caso do ICMS Importação.

Neste mesmo cenário, caso o importador (enquanto contribuinte de direito e sujeito passivo da relação jurídica tributária) decida realizar a venda do bem importado, com o consequente repasse do ônus econômico do tributo, este importador não perderá o direito de se valer da imunidade tributária a ele prevista, de acordo com os posicionamentos mencionados, *justamente pois a posição de contribuinte de fato em nada altera a relação jurídica existente*.

Neste sentido, destaca-se o voto do Min. Marco Aurélio em recente julgado acerca do tema, corroborando o entendimento desta C. Corte acerca da imprescindibilidade da posição de contribuinte de direito para fins de aplicação da imunidade tributária:

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ASSISTÊNCIA SOCIAL – ICMS – IMPORTAÇÃO – CONTRIBUINTE DE DIREITO – DESPROVIMENTO.** A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição Federal abrange o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços incidente sobre a importação de mercadorias por entidades de assistência social, **enquanto contribuinte de direito, e relacionadas às finalidades essenciais destas.**

(AI 629551 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 18/04/2017, publicado em 01/06/2017) (grifo adicionado)

Por sua vez, em relação ao Recurso Extraordinário 574.706, o Recorrido destaca que se trata de cenário distinto do presente. Explica-se. O entendimento desta C. Corte no referido julgado é de que o ICMS não seria “preço” para fins de compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Entretanto, vale destacar que o “preço” referido em tal julgado seria o correspondente à base de cálculo prevista na legislação específica das contribuições, não se confundindo com o *preço enquanto encargo econômico*.

Afinal, a distinção adotada por esta C. Corte foi para fins de caracterização jurídica da base de cálculo dos tributos mencionados, não para fins de alterar a natureza do conceito *econômico* de “preço” para outro que fosse jurídico. Conforme já destacado, é o entendimento consolidado



da doutrina e desta C. Corte de que o *preço enquanto encargo econômico* seria objeto da ciência das finanças, e não do direito tributário.

Em relação aos julgados do Superior Tribunal de Justiça, cumpre indicar que ambas decisões proferidas no REsp 1.299.303/SC e no HC 399109 STJ mostram-se inaplicáveis ao caso em tela, não apenas por tratarem-se de interpretações da legislação infraconstitucional, como também por não ensejarem a alteração do entendimento em relação às questões em exame.

Assim, no que tange o REsp 1.299.303/SC, o Superior Tribunal de Justiça adotou entendimento que *a priori* pode aparentar conflito com a jurisprudência de longa data desta C. Corte, no tocante à ilegitimidade do contribuinte de fato. Todavia, não foi este o teor do decidido pelo STJ na oportunidade.

Vale destacar que tal decisão foi proferida com base no entendimento de que as empresas atuantes no setor de energia elétrica são, em sua grande maioria, empresas estatais, as quais atuariam como mediadoras entre o ente público propriamente dito e o consumidor final. Tal entendimento foi possível apenas por conta do domínio estatal de tais empresas e em razão nas normas de direito administrativo aplicáveis a tal cenário, mas ressalte-se que tais fundamentos não se mostram pertinentes no presente caso e tampouco justificam a completa alteração do arquetipo dos tributos indiretos que pleiteada o Recorrente. Conforme demonstra trecho do acórdão do referido REsp 1.299.303/SC, *in verbis*:

Ocorre que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor. Os dois primeiros, observo, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, inciso XII, alínea "b", da CF/88), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão, sob pena de rescisão do contrato de concessão na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente. Politicamente, portanto, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos.  
(REsp 1299303/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 08/08/2012, publicado em 15/08/2012)

Já em relação ao HC 399109-STJ, vale destacar que a interpretação concedida pelo C. Superior Tribunal de Justiça se deu em razão das peculiaridades da legislação penal, para a qual o não recolhimento do tributo acrescido de seu repasse econômico configuraria crime contra a ordem tributária. Todavia, tal entendimento teve como base a definição *penal* dos termos “descontado ou cobrado”, não recorrendo às definições tributárias, tampouco às relações jurídicas tributárias.

Desta forma, mostram-se inaplicáveis os referidos julgados, ensejando o não provimento do presente recurso, em que pese o acertado entendimento do acórdão recorrido.

## II.7. DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

Por fim, não obstante os diversos argumentos expedidos pelo Recorrido e constantes da fundamentação do acórdão recorrido, o Estado do Rio Grande do Sul ressalta que na excepcional hipótese desta C. Corte entender pela procedência do presente recurso, faz-se necessária a modulação dos efeitos de tal decisão.

Este pedido, feito com base apenas em nome da eventualidade, encontra respaldo na demonstração de que o provimento deste recurso resultará em grave lesão ao princípio da segurança jurídica, conforme já demonstrado (vide *ponto II.5*), o que enseja a aplicação do art. 27 da Lei 9.868/1999<sup>26</sup>.

Portanto, a fim de resguardar a segurança jurídica e a legítima expectativa do jurisdicionado acerca das decisões desta C. Corte, requer-se subsidiariamente a modulação dos efeitos de eventual decisão de procedência deste recurso.

## III. DAS CONCLUSÕES

Pelo exposto, é possível assentar, objetivamente, que:

- i. A imunidade pleiteada, com base no art. 150, VI, c, CF, não abarca os impostos sobre o consumo, caso do ICMS, impossibilitando a concessão do pleito do Recorrente (*ponto II.1*);
- ii. O entendimento reiterado desta corte, inclusive fixado em súmula e exposto em sede de repercussão geral, é de que o contribuinte de fato, por não integrar a relação jurídica tributária, não pode se valer da imunidade, nesta incluída a imunidade pleiteada pelo Recorrente (*ponto II.2*);
- iii. Considerando que o Recorrente realiza o repasse econômico de significativa parte dos tributos incidentes sobre os medicamentos adquiridos, mostra-se inviável a concessão da

---

<sup>26</sup> Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

imunidade ampla pleiteada, visto que implicaria em potencial utilização indevida de tais medicamentos pelo Recorrente, bem como, afronta ao arquétipo dos tributos indiretos (*ponto II.3*);

iv. Conforme demonstrado, a concessão da imunidade nos termos pleiteados pelo Recorrente implicaria em direta lesão aos princípios da isonomia, da neutralidade tributária e da livre concorrência, visto que resulta em vantagem e diferenciações impróprias, a ambos Recorrente e seu Fornecedor, em relação aos demais hospitais e fornecedores do mercado (*ponto II.4*);

v. O Recorrente busca a rediscussão de tema que já foi objeto de diversos recursos e ações perante esta C. Corte, logo a excepcional procedência de seu pedido representa grave ameaça à segurança jurídica, à coerência e à integridade do sistema – princípios, estes, que devem ser tutelados e protegidos no Estado Democrático de Direito brasileiro (*ponto II.5*).

vi. Por fim, ressalte-se a inaplicabilidade de pontuais precedentes dos Tribunais Superiores, que – ainda que correlatos à matéria em debate – a ela não se amoldam. Cumpre destacar que, não apenas parte dos precedentes citados é oriunda do Superior Tribunal de Justiça – que carece de competência *erga omnes* em matéria constitucional – como também as peculiaridades de tais precedentes em muito apenas corroboram a impossibilidade de concessão do pleito do Recorrente (*ponto II.6*).

vii. Na excepcional hipótese de provimento do presente recurso – o que se admite apenas em nome da eventualidade – requer-se subsidiariamente a modulação dos efeitos de tal decisão, a fim de resguardar a segurança jurídica e a legítima expectativa do jurisdicionado (*ponto II.7*).

Com o devido respeito, nada justifica, portanto, que este E. Supremo Tribunal Federal reveja seu próprio posicionamento, sumulado e reiterado em sede de repercussão geral, afastando sua jurisprudência pacificada e contrariando a majoritária doutrina.

#### IV. DO PEDIDO

Por todo o exposto, o Recorrido comparece, respeitosamente, perante V. Exas., a fim de reiterar o pedido formulado nas Contrarrazões ao Recurso Extraordinário, para que seja **negado provimento ao recurso interposto pelo Recorrente**, nos termos da fundamentação exposta.

Nestes termos, pede deferimento.

De Porto Alegre para Brasília, 15 de setembro de 2018.

PROCURADOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

OAB/RS nº -----

## V. DAS REFERÊNCIAS

### REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Lei Kandir**.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. **Lei da Ação Direta de Inconstitucionalidade**.

### REFERÊNCIAS À JURISPRUDÊNCIA

AI 560219 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 16/03/2010, publicado em 09/04/2010.

RE 433.352 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, publicado em 31/05/2010.

AI 731786 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, publicado em 16/11/2010.

AI 769925 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, publicado em 17/11/2010.

ARE 663552 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 28/02/2012, publicado em 12/03/2012.

ARE 690382 AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 04/12/2012, publicado em 18/12/2012.

ARE 758886 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, publicado em 20/05/2014.

RE 646.313 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 18/11/2014, publicado em 11/12/2014.

RE 655265, Rel. p/ o ac. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 13/4/2016, publicado em 08/8/2016.

RE 608872, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, publicado em 27/09/2017.

RE 574706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, publicado em 02/10/2017.

AI 629551 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 18/04/2017, publicado em 01/06/2017.

RE 881864 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 18/04/2017, publicado em 11/10/2017.

ARE 1049943 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 29/09/2017, publicado em 13/10/2017.

STJ - REsp 1299303/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 08/08/2012, publicado em 15/08/2012.

STJ - HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, publicado em 03/09/2018.

TJPR, Apelação Cível, 753934-2, Rel. Des. Antônio Renato Strapasson, 2ª C. Cível, Unânime, julgado em 28/06/2011.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes Judiciais e Segurança Jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CAMPANILE, Vinicius Tadeu. **Imunidades tributárias - aspectos controversos**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 133/2017, Mar-Abr/2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 6ª ed. Ed. Forense, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. Malheiros Editores, p. 128.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Imposto Sobre Serviços – Critério Espacial – A questão do Domicílio do Prestador e o Papel do Poder Judiciário enquanto Guardião das Instituições Democráticas**. in: **TRIBUTAÇÃO: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

NABAIS, José Casalta. **A liberdade de gestão fiscal das empresas**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 5, n. 29, set. 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário na Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e a segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed., Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011.

\_\_\_\_\_. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.