

II TAX MOOT BRASIL

MEMORIAIS DO RECORRIDO
(Estado do Rio Grande do Sul)

EQUIPE Nº 121

2018

ÍNDICE

ÍNDICE	2
I. BREVE SÍNTESE DOS FATOS	3
II. DIREITO	4
II.1. O PLEITO DO RECORRENTE AFRONTA JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STF.....	4
II.2. CONCEITO E EXTENSÃO DAS IMUNIDADES	8
II.3. NECESSÁRIA DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE “CONTRIBUINTE”	9
II.4. OS PAGAMENTOS FEITOS PELA RECORRENTE AOS FORNECEDORES CONFIGURAM <i>PREÇO</i> , NUNCA <i>TRIBUTO</i>	14
II.5. INEXISTÊNCIA DE QUALQUER VIOLAÇÃO À IMUNIDADE DO ARTIGO 150, VI, “C”, DA CF 18	
II.6. A MANUTENÇÃO DA DECISÃO <i>A QUO</i> NÃO VIOLA O PRINCÍPIO DA ISONOMIA	20
II. 7. A ALTERAÇÃO PRETENDIDA PELO RECORRENTE COMPETE AO LEGISLATIVO, NÃO AO JUDICIÁRIO	21
III. MODULAÇÃO DE EFEITOS	23
IV. PEDIDOS	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	26

EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF

Processo nº...

O ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (“Recorrido”), pessoa jurídica de direito público, já qualificado nos autos, vem, perante Vossas Excelências, apresentar seu MEMORIAL DE JULGAMENTO relativo ao presente RECURSO EXTRAORDINÁRIO, interposto pelo HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE (“Recorrente”), com julgamento marcado para os dias 08 e 09 de novembro de 2018.

I. BREVE SÍNTESE DOS FATOS

1. O Recorrente, que tem como objeto social a realização de atendimento à população para tratamento de diversas doenças¹, é pessoa jurídica de direito privado, consistente em entidade filantrópica cuja imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal (“CF”)² já foi reconhecida, uma vez que cumpre os requisitos³ previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁴.
2. O Recorrente atua tanto de forma gratuita, quanto onerosa⁵, possuindo receitas tanto de repasses públicos, quanto decorrentes da prestação de serviços médicos a particulares⁶. Destaca-se que o Recorrente possui convênio com o Sistema Único de Saúde (“SUS”), cujos pacientes correspondem a 60% do total de pacientes por ele atendidos⁷.

¹ Cf. Resposta n. 9 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais

² “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:

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;”

³ Cf. Resposta n. 2 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais.

⁴ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

⁵ Cf. Resposta n. 6 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais.

⁶ Cf. Resposta n. 32 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais

⁷ Cf. Resposta n. 05 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais

3. O Recorrente, localizado no Estado do Rio Grande do Sul (“RS”), adquire medicamentos de fornecedores nacionais⁸ sediados no mesmo Estado (“Fornecedores”), distribuídos de forma gratuita aos pacientes internados⁹.
4. O Recorrido não possui política de benefício fiscal quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), de modo que há incidência de ICMS destacado na Nota Fiscal na operação de venda realizada pelos Fornecedores ao Recorrente.
5. O Recorrente ajuizou Ação Declaratória¹⁰ perante o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (“TJ/RS”), pleiteando, através da aplicação da imunidade tributária do artigo 150, VI, “c”, da CF, não arcar com o ônus econômico do ICMS na aquisição de medicamentos, argumentando que, por figurar na posição de “contribuinte de fato”, referida imunidade estaria sendo violada¹¹.
6. Diante de decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo TJ/RS, o Recorrente apresentou Recurso Extraordinário (“RE”) ao I. Supremo Tribunal Federal (“STF”), com fundamento no artigo 102, III, “a”, da CF¹², reiterando os argumentos da inicial.

II. DIREITO

II.1. O PLEITO DO RECORRENTE AFRONTA JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STF

7. Em 23 de fevereiro de 2017, esta Colenda Corte proferiu acórdão no RE 608.872/MG, admitido em sede de Repercussão Geral, cujo tema – assim como no caso presente – referia-se à aplicação da imunidade do artigo 150, VI, “c”, da CF.
8. Trata-se de RE interposto pelo Estado de Minas Gerais contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (“TJ/MG”). O Recorrido era Casa de

⁸ Cf. Resposta n. 43 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais.

⁹ Cf. Resposta n. 10 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais.

¹⁰ Cf. Resposta n. 28 aos Questionamentos e Esclarecimentos Gerais.

¹¹ Cf. Resposta n. 47 aos Questionamentos e Esclarecimentos gerais

¹² Art. 102. *Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

(...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

(...)

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo, entidade beneficente e de assistência social que adquiria insumos e produtos no mercado interno na qualidade de “contribuinte de fato”, o que supostamente violaria a imunidade tributária ora em comento.

9. No RE 608.872/MG, os Ilustres Ministros do STF, em sessão plenária, **por unanimidade de votos**, deram provimento ao RE interposto pelo Estado de Minas Gerais, fixando a seguinte tese no tema 342 da Repercussão Geral:

“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.”

10. Cumpre ressaltar, de antemão, que o contexto fático e a discussão jurídica objeto do precedente destacado são idênticos ao do caso ora em tela, pois aquele caso versou sobre a extensão da imunidade do artigo 150, VI, “c”, da CF, ao ICMS incidente sobre insumos, medicamentos e serviços adquiridos por entidades de assistência social na qualidade de consumidoras¹³.
11. No que tange à extensão da imunidade tributária àqueles que, supostamente, suportam o peso do tributo, apesar de não serem dele contribuintes, desde a década de 1970 a jurisprudência desta Corte se mantém pacífica no sentido de que as imunidades se aplicam apenas quando os seus beneficiários forem contribuintes legais da exação.
12. Nesse sentido, citam-se os seguintes precedentes: (i) RE nº 68.095/SP, publicado no DJ de 06 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (ii) RE nº 68.868/SP-EDv, publicado no DJ de 20 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (iii) RE nº 68.093/SP-EDv, publicado no DJ de 27 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (iv) RE nº 69.483/SP-EDv, publicado no DJ de 27 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Bilac Pinto; (v) RE nº 68.144/SP-EDv, publicado no DJ de 27 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Adalício Nogueira;

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608.872/MG, Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 27/09/2017. Inteiro Teor do Acórdão. P 3-4: *verifico que se busca definir nesta demanda se a repercussão indireta que é insita ao ICMS teria o condão de deslocar a imunidade do contribuinte de direito para o contribuinte de fato na hipótese em que a entidade assistencial figura como adquirente na operação de circulação de mercadorias.*

(vi) RE nº 68.902/SP-EDv, publicado no DJ de 04 de dezembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (vii) ACO nº 166/DF, publicada no DJ de 16 de abril de 1971, de relatoria do Ministro Adalácio Nogueira; (viii) RE 68.903/SP-EDv, publicado no DJ de 26 de abril de 1971, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (ix) RE nº 67.748/SP-EDv, publicada no DJ de 26 de abril de 1971, de relatoria do Ministro Adalácio Nogueira; (x) RE nº 67.290/RJ-EDv, publicado no DJ em 09 de julho de 1971, de relatoria do Ministro Eloy da Rocha; (xi) RE nº 67.549/SP-EDv, publicado no DJ de 09 de julho de 1971, de relatoria do Ministro Eloy da Rocha; (xii) 68.450/SP-EDv, publicado no DJ de 09 de julho de 1971, de relatoria do Ministro Adalácio Nogueira.

13. O primado da segurança jurídica¹⁴, pedra angular do ordenamento jurídico brasileiro, deve atuar imparcialmente em respeito ao quanto o Poder Judiciário decidiu e fixou, seja em favor dos contribuintes, seja em favor do Fisco.
14. Dessa forma, sequer seria o caso de reanalisar o mérito da presente demanda, uma vez que a pretensão do Recorrente ao interpor o presente RE traveste pretensão sem qualquer respaldo constitucional de suposta discussão jurídica.
15. Note-se, Excelências, que, quando do julgamento do RE 608.872/MG, presidiu a sessão a Ilma. Senhora Ministra Cármen Lúcia, e estavam presentes os Ilmos. Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Rosa Weber, Luís Roberto Barroso e Edson Fachin, com ausência justificada do Ilmo. Ministro Luiz Fux.
16. A composição atual desta Egrégia Corte é praticamente idêntica à do julgamento do RE 608.872/MG, sendo a única diferença a nomeação do Ilmo. Ministro Alexandre de Moraes, em 22 de fevereiro de 2017. Cumpre destacar, ainda, que o Ilmo. Ministro Alexandre de Moraes foi nomeado para a vaga do Ilmo. Ministro Teori Zavascki, já falecido quando do julgamento do caso, de modo que não haveria o que se falar em possível mudança do posicionamento por este adotado.

¹⁴ O princípio da segurança jurídica contém previsão formal no art. 5º, XXXVI, da CF, e vem indiretamente referido em diversos outros dispositivos constitucionais.

17. Ressalta-se, assim, que não houve, do tempo do julgamento RE 608.872/MG até o presente momento, qualquer modificação na composição desta Corte que justifique ou que possa levar a uma modificação no entendimento consolidado e sedimentado em Tema de Repercussão Geral, cujo contexto fático era idêntico ao do caso ora em tela.
18. Nesse sentido, o artigo 927, §4º, do Código de Processo Civil de 2015 (“CPC”)¹⁵ impõe que a modificação de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos considere os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, devendo tal modificação observar fundamentação adequada e específica.
19. Não há, no presente caso, fatos novos para o reexame de tópico já decidido e pacificado por esta Corte e, tampouco, para mudança de posicionamento. Sequer haveria de se falar em longo decurso de tempo, com substanciais mudanças legislativas, sociais ou econômicas que exigissem, por razões de fato mais do que de direito, nova análise por Vossas Excelências.
20. Nesse sentido, ressalta-se que, após o julgamento do RE 608.872/MG, este E. STF já foi instado a se manifestar sobre a mesma controvérsia no (i) AgRg no AI nº 599.181/RS, de relatoria do Ilmo. Ministro Roberto Barroso, no (ii) AgRg no AI nº 629.551/RS, de relatoria do Ilmo. Ministro Marco Aurélio, e no (iii) AgRg no AI nº 695.252/RJ, de relatoria do Ilmo. Ministro Marco Aurélio, tendo mantido posicionamento coerente com a sua histórica jurisprudência.
21. De todo modo, em respeito ao princípio da eventualidade, caso Vossas Excelências entendam ser o caso de analisar o mérito dos presentes Autos, apresentam-se a seguir os argumentos do Recorrido, que reiteram o acerto do posicionamento adotado no RE 608.872/MG e seguido pela decisão *a quo*.

¹⁵ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

II.2. CONCEITO E EXTENSÃO DAS IMUNIDADES

- 22.** O artigo 150 da CF prevê limitações constitucionais ao poder de tributar, temas que o Constituinte Originário retirou da esfera de competência tributária dos Entes Federados, por entender extremamente caros à consecução dos objetivos da República Federativa do Brasil.
- 23.** Para os fins do presente caso, de maior relevância é a previsão do art. 150, VI, “c”, da CF, que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos, atendidos, por estas, os requisitos da lei.
- 24.** O Recorrido ressalta que em nenhum momento ao longo do presente processo negou ao Recorrente a imunidade que este alega violada. Trata-se, de fato, de sociedade de assistência social que cumpre os requisitos do art. 14 do CTN e que, portanto, beneficia-se da imunidade prevista pelo art. 150, VI, “c”, da CF.
- 25.** Contudo, Excelências, o ponto central da presente controvérsia não é este. Imperiosa é a observância dos limites constitucionais ao poder de tributar, mas tais limites existem tanto em relação à vedação de instituição de impostos sobre os pontos que a CF retirou da competência dos Entes Federados, como quanto em relação à necessidade de ater-se às fronteiras que a própria previsão contém.
- 26.** O Ilmo. Ministro Ricardo Lewandowski, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 530.121/PR, de sua própria relatoria, evidenciou a vedação de ir-se além do quanto diz o dispositivo constitucional, sustentando que:

“(...) o Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade deve ser interpretada restritivamente.”¹⁶

- 27.** No mesmo sentido, já em 1974, o Ilmo. Ministro Bilac Pinto sustentou, quando do julgamento do RE 71.009/PR, caso em que se discutia a aplicação da imunidade tributária equivalente à do art. 150, VI, “c”, da CF, para as atividades de comercialização de livros por instituições de educação, que:

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 530.121/Paraná. Ministro Relator Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento 09.11.2010. P. 5.

“[a norma constitucional] *não pode ter interpretação extensiva para cobrir, com a imunidade, atividade comercial da entidade educacional.*”¹⁷ (grifou-se)

- 28.** Conforme se demonstrará no tópico subsequente, o que o Recorrente pretende com o presente RE é estender a imunidade para hipóteses não previstas na e não cobertas pela previsão do artigo 150, VI, “c”, da CF.

II.3. NECESSÁRIA DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE “CONTRIBUINTE”

- 29.** O ICMS é um imposto cuja instituição é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme artigo 155, II, da CF.
- 30.** Impostos são tributos sem vinculação entre os valores devidos pelos contribuintes e qualquer atividade estatal, servindo para cobrir os gastos gerais do ente tributante¹⁸.
- 31.** Enquanto as taxas e contribuições de melhoria têm a sua justificativa de imposição na realização prévia de uma despesa pelo Estado, observando-se o princípio da equivalência, os impostos têm por base o princípio da capacidade contributiva, que se traduz na ideia de que pagam impostos aqueles que têm condições para tanto, na exata medida da sua capacidade.
- 32.** Ao mesmo tempo que a cobrança de impostos pressupõe a existência de capacidade contributiva, a verificação da existência de capacidade contributiva pressupõe a qualificação do sujeito como contribuinte.
- 33.** A CF, em seu art. 155, §2º, XII, “a”, delegou à lei complementar a competência para, quanto ao ICMS, (i) definir seus contribuintes, (ii) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (iii) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 71.009/Paraná. Ministro Relator Antonio Nader. DJ de 08.03.1974, P. 13.

¹⁸ Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 8 ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, p. 215 – *Em síntese: impostos são espécies tributárias cuja hipótese tributária presta-se a ser índice de capacidade contributiva (justificativa para a imposição), não se vinculando, pois, a atividade estatal; excetuados os casos previstos na Constituição Federal, a receita dos impostos não se afeta a qualquer órgão, fundo ou despesa, servindo, portanto, para cobrir os gastos gerais do ente tributante.*

do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; e (iv) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

34. Tais delegações, por consistirem em questões de grande relevância relativas ao tributo, impõem tratamento uniforme em todo o território nacional, devendo os Estados, no exercício da sua competência legislativa, seguir as orientações gerais dadas pela lei complementar.
35. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (“Lei Kandir”) veio, de modo geral, atender a tais delegações feitas pela CF quanto ao ICMS.
36. A Lei Kandir estabeleceu que o ICMS, entre outras hipóteses, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares¹⁹.
37. Em regra, o ICMS tem como base de cálculo o valor da operação, e está sujeito às alíquotas estabelecidas por cada Estado da Federação que o institua.
38. Para o direito tributário, não há uma distinção formal entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”; a interpretação jurídica pura prediz que existe tão somente a distinção entre **contribuinte**, que é quem mantém uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, e **não contribuinte**.
39. O critério subjetivo das incidências tributárias prediz que existe o sujeito ativo, que é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da

¹⁹ Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

obrigação tributária²⁰, e o sujeito passivo, que é a pessoa – física ou jurídica – obrigada ao pagamento do tributo.

40. O CTN, editado antes da promulgação da CF sob a forma de lei ordinária, mas recepcionado por esta com força de lei complementar, desempenha importante papel no Sistema Tributário Nacional por tecer suas bases fundamentais, atendendo ao quanto lhe delegou o art. 146, da CF²¹.
41. Nesse sentido, o art. 121 do CTN estabelece que o sujeito passivo pode ser (i) o contribuinte, que é quem incorre no fato gerador, ou (ii) o responsável, que é aquele a quem, apesar de não se revestir da qualidade de contribuinte, a obrigação tributária foi expressamente atribuída pela lei²².
42. Especificamente quanto ao ICMS, a Lei Kandir, em seu art. 4º, fixou que contribuinte é, em regra, *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***²³.
43. Observa-se, portanto, que o intuito comercial ou a habitualidade daquele que **circula** a mercadoria constituem elementos essenciais para a caracterização do contribuinte do imposto, sendo absolutamente indiferente, para o conceito legal, as características intrínsecas do adquirente.

²⁰ Cf. Art. 119 do CTN: Art. 119. *Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.*

²¹ Art. 146. *Cabe à lei complementar:*

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

(...)

²² Art. 121. *Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

²³ 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** (grifamos)*

44. Portanto, para fins da qualificação como contribuinte do ICMS, é indiferente se o **adquirente** das mercadorias as revende ou as consome e, igualmente, se, por qualquer característica pessoal, usufrui de qualquer imunidade ou regime fiscal privilegiado.
45. Dessa forma, o fato de o Recorrente adquirir as mercadorias sem o intuito de revendê-las, ministrando os medicamentos nos seus pacientes e utilizando-os no curso regular de suas atividades é absolutamente indiferente para a determinação do contribuinte do imposto. Igualmente irrelevante é o argumento do Recorrente de que suporta o peso do tributo incidente sobre a aquisição de tais produtos, uma vez os elementos componentes do preço são também indiferentes ao conceito jurídico de contribuinte.
46. No caso ora em tela, o Recorrente adquire medicamentos de um Fornecedor, sendo este último quem realiza a operação de venda, quem circula a mercadoria, e é este último, por definição legal, o contribuinte do ICMS.
47. Uma vez que não se enquadra no conceito de contribuinte, poder-se-ia cogitar da qualificação do Recorrente como responsável pelo recolhimento do tributo²⁴. É bem verdade que a Lei Kandir prevê a possibilidade de se atribuir a responsabilidade tributária do ICMS a terceiros²⁵, nos limites gerais por ela impostos e nos termos da legislação de cada Estado da Federação.
48. Contudo, não há na Lei Kandir ou na legislação do RS²⁶ qualquer previsão da qual se depreenda a atribuição de tal responsabilidade ao Recorrente, de modo que sequer por tal hipótese se poderia cogitar da caracterização do Recorrente como sujeito passivo do ICMS nas operações internas de aquisição de medicamentos.
49. A consequência desta análise, Excelências, é que diante da ausência de relação jurídica tributária entre o Recorrente e o Fisco, jamais se poderia cogitar da ocorrência de violação da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF, uma vez que não se completa um nexo de causalidade tributária entre o ICMS devido pelo Fornecedor em decorrência operação **de**

²⁴ Em complemento à previsão do já citado art. 121 do CTN, o art. 128 prevê que: *sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

²⁵ Cf. Arts. 5º, 6º e 7º da Lei Kandir

²⁶ Cf. Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989, do Estado do Rio Grande do Sul (atualizada até a Lei n.º 15.056, de 27 de dezembro de 2017)

venda de medicamentos que realiza, e a mera posição de **adquirente** que o Recorrente ocupa.

50. Nesse exato sentido entendeu o Ilmo. Ministro Edson Fachin quando do julgamento do RE 608.872/MG, ao afirmar, de plano, a denegação da ordem mandamental pretendida em tal oportunidade:

*“(...) pois não se constata a presença da parte Recorrida [no caso, o adquirente dos insumos] na relação jurídico-tributária formada entre o contribuinte vendedor dos insumos e a parte Recorrente [Estado de Minas Gerais] ente tributante.”*²⁷

51. Demonstrando a harmonia no posicionamento desta E. Corte quanto ao presente tema, o posicionamento adotado no RE 608.872/MG esteve totalmente em linha com o do Ilmo. Ministro Antonio Neder, 43 anos antes, no julgamento do RE 78.623/SP, em que restou consignado que:

“A imunidade constitucional, no caso, é concedida à entidade pública, e se esta compra mercadoria de entidade privada, que por lei deve pagar o imposto incidente na venda, necessária é a conclusão de que sobredita imunidade não favorece o vendedor. Não se tem que cogitar, na questão, de contribuinte de fato favorecido pela imunidade, porque o importante é o contribuinte legal” (grifou-se)²⁸

52. Desta forma, tendo em vista que, sob qualquer perspectiva legal, o Recorrente não é contribuinte do ICMS nas operações de aquisição de medicamentos que realiza, não há o que se falar em violação à imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF, de que é beneficiário, tendo em vista que não se vislumbra, na presente hipótese, a realização, pelo Recorrente, de qualquer fato gerador instituído pelo Recorrido.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608.872/MG, Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 27/09/2017. Inteiro Teor do Acórdão. P. 35.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 78.623/São Paulo. Ministro Relator Antonio Neder. DJ 23.08.1974. P. 6.

II.4. OS PAGAMENTOS FEITOS PELA RECORRENTE AOS FORNECEDORES CONFIGURAM
PREÇO, NUNCA TRIBUTO

53. Para que reste incontestado o argumento do Recorrido quanto à inexistência de relação obrigacional entre o Recorrente e o Fisco nas operações de aquisição de medicamentos que aquele realiza, faz-se mister analisar a natureza dos valores que dispense em tais operações.
54. Ainda que se cogitasse acatar que o direito tributário admite a figura do “contribuinte de fato”, a pretensão do Recorrente jamais se sustentaria, tendo em vista que os valores em que incorre nas operações de aquisição de medicamentos consistem em **preço**, e não em tributo.
55. Nesse exato sentido, o Ilustre Ministro Dias Toffoli, Relator do RE 608.872/MG, sustentou 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.”*²⁹ (grifou-se)

56. Ao adquirir medicamentos para a consecução de seu objeto social, o Recorrente celebra contrato de compra e venda com agentes do mercado, de modo que a relação que estabelece com o Fornecedor é de direito privado, na qual acordam-se obrigações recíprocas: a do vendedor de entregar os medicamentos, e a do comprador de pagar o preço estipulado para tanto.
57. Afirmando que no valor objeto de tais contratos há um “repasse”, ao Recorrente, do ICMS **devido pelo Fornecedor** – ou seja, que a natureza jurídica do quanto pago é de tributo, e não de preço – configura verdadeira tentativa de opor ao Fisco convenção particular relativa à responsabilidade pelo pagamento de tributo, o que é expressamente vedado pelo artigo 123 do CTN.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608.872/MG, Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 27/09/2017. Inteiro Teor do Acórdão. P. 9

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (grifou-se)

58. Tanto o art. 155, §2º, XII, “i”, da CF³⁰, quanto o art. 13, §1º, I, da Lei Kandir³¹, fixam que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, sistemática conhecida como “cálculo por dentro”.
59. Além de o instrumento particular ser inoponível ao Fisco, a afirmativa de que o valor incorrido pelo Recorrente tem natureza jurídica de preço, e não de tributo, se torna evidente a partir da verificação que, diante do cálculo por dentro do ICMS, sequer se poderia cogitar do valor destacado na Nota Fiscal de venda corresponder ao valor do ICMS incidente sobre a operação e indevidamente suportado pelo Recorrente.
60. O destaque do ICMS na Nota Fiscal da venda de mercadorias representa o *quantum* devido pelo **vendedor** ao Estado em razão daquela operação, e não o *quantum* supostamente “repassado” – para se utilizar a linguagem corrente – aos adquirentes das mercadorias.
61. Veja-se que a afirmativa de que o destaque na Nota Fiscal do ICMS devido pelo vendedor na operação de venda dos medicamentos representa o peso econômico do tributo “suportado” pelo adquirente é tão falsa quanto a afirmativa de que os assim chamados tributos diretos não compõem, igualmente, o preço dos produtos colocados no mercado, por representar máxima sem qualquer embasamento jurídico.

³⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, **de modo que o montante do imposto a integre**, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

³¹ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto**, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o **montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

62. Do valor pago pelo Recorrente ao Fornecedor, o destaque do ICMS na Nota Fiscal representa apenas e tão somente indicação contábil do quanto, sobre aquela operação que realizou, o **Fornecedor deve** aos cofres públicos. O dinheiro, bem fungível que é, não adentra o caixa do Fornecedor com um destino certo ou com um “carimbo” de tributo que impeça o seu receptor de dele usar, fruir e dispor como bem entender.
63. Quanto à ideia de que os valores recebidos pelo Fornecedor não vêm carimbados com o título de ICMS, ressalta-se o quanto afirmou o Ilmo. Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento do RE 574.706/PR, de relatoria da Ilma. Ministra Cármen Lúcia, julgado em 15 de março de 2017:

“Assim, tratar o contribuinte como se fosse mero repassador do tributo e como se o valor do ICMS integrasse apenas temporariamente o seu patrimônio é igualar sua obrigação à de retenção na fonte ou, ainda, aproximar o seu papel ao de uma agência bancária.”³²

64. Isto porque, diante da ausência de qualquer relação obrigacional entre o Recorrente e o Fisco quanto ao ICMS incidente sobre as operações de **aquisição** de mercadorias que realiza, não possui o Estado qualquer ingerência ou qualquer titularidade sobre os valores **pagos** pelo Recorrente, mas sim sobre os **devidos** pelo Fornecedor.
65. Que fique claro: o Recorrente paga preço, o Fornecedor paga tributo. Dos valores entregues pelo Recorrente ao Fornecedor, este tem plena discricionariedade em relação às inúmeras possibilidades de destinos a lhes ser dada, justamente porque os valores que cobra do Recorrente não têm natureza de tributo, ainda que, por decisão mercadológica, dentre os inúmeros elementos que os compõem, tenham sido alguns tributos levados em consideração em seu estabelecimento.
66. Quanto à manifesta natureza de preço dos valores pagos pelo Recorrente, destaca-se entendimento manifestado pelo Ilmo. Ministro Dias Toffoli, no já citado RE 574.706/PR, do qual se transcreve:

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR, Relatora Ministra Cármen Lúcia. DJe: 02/10/2017. Inteiro Teor do Acórdão. P. 74.

“É preciso destacar, ademais, que o adquirente da mercadoria ou do serviço, embora possa arcar com o ônus financeiro (caso lhe tenha sido trasladado) do ICMS e daqueles outros gastos, desembolsa importe que juridicamente não é tributo – até porque inexistente relação jurídica tributária relativa ao imposto entre ele e a vendedora ou a prestadora, ou entre ele e o Estado membro – nem pagamento de salário ou de tarifa de energia elétrica, mas sim preço, o qual decorre de uma relação contratual firmada com a vendedora ou com a prestadora de serviços. Esse entendimento ficou bem cristalizado no julgamento recentíssimo do RE nº 608.872/MG, de minha relatoria (julgado em 23/2/17), ocasião em que o Plenário da Corte, por unanimidade, deixou de reconhecer imunidade às entidades assistenciais quando elas adquirem bens e serviços no mercado interno, visto figurarem na posição de meras consumidoras (contribuintes de fato).”³³

67. Tendo em vista que os valores em que incorre configuram preço, o que se observa é que, sob o subterfúgio linguístico de se auto intitular “contribuinte de fato”, pretende o Recorrente impor aos cofres públicos o ônus da sua má negociação na esfera privada.

68. Além de o destaque na Nota Fiscal não corresponder a critério juridicamente válido para demonstrar a violação da imunidade reconhecida ao Recorrente, sequer seria o caso de admitir a possibilidade de segregar, do preço por ele pago, o quanto é composto por tributo.

69. O Ilmo. Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE 608.872/MG, estudando as variáveis que influenciam na composição do preço, apontou que:

“Schoueri³⁴ encontrou, por análise combinatória, mais de 550 milhões de situações diferentes e concluiu ser um erro “atribuir a todo e qualquer imposto ‘indireto’ (critério já demonstrado duvidoso) o fato de promover a translação.”³⁵

70. Por fim, ainda que se admitisse, o que se faz apenas para que reste incontestado a correção da posição adotada pelo Recorrido, que o valor destacado na Nota Fiscal corresponde ao tributo devido e, dado que integra o valor pago pelo Recorrente, este suporta o seu peso econômico,

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR, Relatora Ministra Cármen Lúcia. DJe: 02/10/2017. Inteiro Teor do Acórdão. P. 92

³⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n. 1, p. 39/48

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608.872/MG, Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 27/09/2017. Inteiro Teor do Acórdão. P. 24.

o pleito da presente demanda não seria menos improcedente, dado que o imposto em questão onera a **operação de circulação econômica** de mercadorias, não violando o quanto preceitua o art. 150, VI, “c”, da CF.

II.5. INEXISTÊNCIA DE QUALQUER VIOLAÇÃO À IMUNIDADE DO ARTIGO 150, VI, “C”, DA CF

71. Mais do que afirmar-se que o Recorrente não possui qualquer relação obrigacional com o Fisco e que a natureza dos valores que dispense na aquisição de medicamentos dos Fornecedores é de preço, e não de tributo, está o Recorrido a afirmar que a incidência do ICMS em tais operações não viola, de forma alguma, a imunidade do art. 150, VI, “c” da CF, pois não configura incidência de imposto sobre o patrimônio, a renda, ou os serviços do Recorrente.
72. Pode-se conceituar o patrimônio como o total da riqueza possuída por uma pessoa, física ou jurídica, em um determinado momento no tempo.
73. O conceito de renda, por sua vez, relaciona-se com o de patrimônio, atribuindo a este um caráter dinâmico: renda consiste em um acréscimo patrimonial verificado entre dois momentos quaisquer de tempo, que a lei optou por convencionar como sendo o início e o fim do exercício financeiro.
74. Serviços, por fim, consistem em um esforço humano desenvolvido em favor de outrem, traduzido em uma obrigação de fazer concretizada em benefício de outra pessoa.
75. Tais definições evidenciam que a incidência de ICMS sobre as operações de venda de medicamentos, adquiridos pelo Recorrente, não viola o quanto prevê o art. 150, VI, “c”, uma vez que: **(i)** não incide sobre o patrimônio do Recorrente, já que a hipótese de incidência do ICMS não tem por critério material o montante da riqueza do adquirente; **(ii)** não incide sobre a sua renda, uma vez que o ICMS não tem por critério material o ganho auferido pelo Recorrente em um determinado período de tempo; e **(iii)** tampouco incide sobre os seus serviços, tendo em vista que o critério material de incidência do ICMS sobre venda de medicamentos não consiste em uma obrigação de fazer em benefício de outrem.

76. Para o quanto interessa à presente controvérsia, o fato gerador do ICMS é a **operação** relativa à circulação de mercadorias³⁶, de tal sorte que é esta que está sendo tributada na aquisição de medicamentos realizadas pelo Recorrente, por meio da qual adquire um bem que integrará seu patrimônio, comporá a sua renda ou se destinará à prestação de seus serviços, jamais podendo-se afirmar que o patrimônio, a renda ou os serviços, em si considerados, estão sendo objeto de tributação por parte dos Estados.
77. Nesse sentido, quando do julgamento do RE 608.872/MG, o Ilmo. Ministro Edson Fachin, foi preciso ao afirmar que:

*“A questão está, todavia, em saber se, na hipótese que aqui se cogita, a entidade pode chamar para si – ainda que isto tenha um critério de justiça -, diante desses limites da Constituição, uma imunidade diante de patrimônio, renda ou serviço, **cujo fato gerador não esteja produzindo em cadeia na qual, na relação jurídica tributária, ela faz parte.***

*Trata-se, por exemplo, da aquisição de um equipamento, logo, o equipamento ainda não está no patrimônio. Poderá argumentar-se que, de algum modo, aquela aplicação é para ingressar no patrimônio, mas **de patrimônio, stricto sensu, não se trata; de renda, também; e não se trata, obviamente, de serviço, porque o serviço poderá a entidade prestar, utilizando-se o equipamento a ser adquirido.**”³⁷*

78. Nota-se que, mesmo sob uma análise cronológica da incidência do ICMS sobre as operações de venda de medicamentos, adquiridos pelo Recorrente, é evidente que a imunidade prevista pelo art. 150, VI, “c”, da CF, não está sendo violada, uma vez que o ICMS incide sobre a etapa anterior à entrada de tais medicamentos na esfera do patrimônio, da renda ou dos serviços do Recorrente, esses sim protegidos pela norma constitucional.

³⁶ Lei Kandir:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608.872/MG, Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 27/09/2017. Inteiro Teor do Acórdão. P. 30.

II.6. A MANUTENÇÃO DA DECISÃO A QUO NÃO VIOLA O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

79. O princípio da isonomia configura pedra basilar do ordenamento jurídico brasileiro e, especificamente quanto à ordem tributária, vem previsto no art. 150, II, da CF³⁸, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.
80. O Recorrente poderia sustentar que tal princípio restaria violado com a manutenção da decisão de piso, sob o argumento de eventual existência de tratamento desigual aplicado ao Recorrente quando este adquire medicamentos no mercado interno e quando adquire – se o faz – medicamentos no exterior.
81. Além do quanto já afirmado acerca da natureza de **preço** do montante que paga na primeira hipótese, o fato é que a posição jurídica que ocupa o Recorrente nas duas operações é diversa.
82. Da própria exposição da controvérsia já se observa a ausência de violação ao princípio, tendo em vista que o dispositivo constitucional veda a diferença de tratamento entre **contribuintes** em situação equivalente, o que não é o caso.
83. Conforme demonstrado nos tópicos anteriores, para o direito tributário existem apenas dois sujeitos passivos possíveis das exações tributárias: (i) os contribuintes, e (ii) os responsáveis, sendo a distinção pretendida pelo Recorrente entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” absolutamente estranha à legislação tributária.
84. Nas operações em que realiza no mercado interno, o Recorrente não se enquadra no conceito de contribuinte e não há qualquer previsão legal que lhe atribua a responsabilidade pelo recolhimento do tributo.
85. Por outro lado, nas operações de importação de medicamentos que o Recorrente eventualmente realize, este será, especificamente nesta hipótese, **contribuinte** do ICMS,

³⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

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;

uma vez que o artigo 155, §2º, IX, “a”, da CF³⁹ e o artigo 4º, parágrafo único, I, da Lei Kandir⁴⁰ assim expressamente determinam.

86. Portanto, apesar de retoricamente parecer convincente, falacioso e desleal com a justiça seria este argumento do contribuinte, uma vez que, por meio de um jogo de palavras, estar-se-ia a igualar situações juridicamente desiguais, em manifesta tentativa de induzir este I. Juízo a erro, uma vez que não há qualquer tratamento desigual entre as operações porque: (i) o Recorrente **não é contribuinte** nas operações de aquisição de medicamentos no mercado interno, e (ii) o Recorrente **é contribuinte** nas operações de aquisição de medicamentos no exterior.
87. Veja-se, Ilustres Ministros, que a escolha quanto ao sujeito passivo do ICMS em tais situações foi do constituinte e do legislador complementar, e aos operadores do direito cabe, apenas e tão somente, verificar o estrito cumprimento do mandamento constitucional e legal. Dessa forma, não seria de se admitir que eventual inconformismo quanto à escolha constitucional e legislativa levasse a uma decisão que contrarie tais dispositivos, sob pena de subversão da ordem jurídica e de violação da separação de poderes.

II. 7. A ALTERAÇÃO PRETENDIDA PELO RECORRENTE COMPETE AO LEGISLATIVO, NÃO AO JUDICIÁRIO

88. Conforme exhaustivamente apontado nos itens anteriores, o Recorrente pretende alteração legal através da extensão da imunidade para sujeitos por ela não abarcados, o que é material e formalmente inconstitucional, uma vez que além de contrariar a letra da lei, viola o princípio

³⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

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

⁴⁰ 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:**

I – **importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;** (grifou-se)

da separação de poderes, uma vez que ao Poder Judiciário não cabe qualquer inovação ou modificação legal.

- 89.** Em linha diametralmente oposta à da pretensão do Recorrente, ao STF compete justamente a defesa da CF, de modo que o acolhimento do pedido formulado nos presentes autos representaria a distorção completa da ordem constitucional que sustenta o ordenamento jurídico brasileiro.
- 90.** Imunidades são garantias fundamentais e, como tais, possuem caráter permanente e tendencialmente imutável, só podendo ser alteradas pelo Congresso Nacional, por meio de Emenda Constitucional (“EC”).
- 91.** Desde 19/01/2015 e 24/05/2017 encontram-se prontas para deliberação do Plenário do Senado Federal, respectivamente, as Propostas de Emenda Constitucional (“PEC”) nº 115/2011⁴¹ e a nº 02/2015⁴².
- 92.** A PEC nº 115/2011 propõe alteração do inciso VI do artigo 150, da CF, acrescentando-lhe uma alínea “e” que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre medicamentos de uso humano.
- 93.** A PEC nº 02/2015 propõe a alteração do inciso III do artigo 150, da CF, acrescentando-lhe uma alínea “d” que torna imunes à tributação os medicamentos destinados ao uso humano.
- 94.** Nota-se que, caso a mudança constitucional pretendida por tais PECs seja aprovada, ter-se-á uma hipótese em que se exclui da esfera de competência dos Entes Federados a instituição de impostos sobre medicamentos de uso humano. Dessa forma, ao contrário da imunidade discutida nos autos, que é subjéctiva, uma vez que se vincula às características do sujeito, aplicando-se sobre toda a renda, o patrimônio e os serviços das entidades de assistência social, independentemente de sua origem ou aplicação, as PECs preveem a inserção no texto constitucional de uma imunidade objectiva, que se aplica ao produto, independentemente das características do seu vendedor ou adquirente.

⁴¹ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/103473> (acesso em 14/09/2018)

⁴² Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119628> (acesso em 14/09/2018)

95. A relevância de tal diferenciação, Excelências, está no fato de que da própria existência dessas PECs extrai-se que a pretensão do Recorrente não está abarcada pela previsão do art. 150, VI, “c”, da CF.
96. Se assim não fosse, estar-se-ia diante de duas possíveis conclusões, ambas igualmente absurdas: (i) que a nova previsão inserida é inútil, uma vez que daquela contida no art. 150, VI, “c”, da CF, extrai-se a exata mesma previsão, que inclusive se aplicaria a outros produtos, e não só aos medicamentos de uso humano, ou que (ii) pode-se admitir a existência de duas previsões constitucionais com efeitos materialmente idênticos.
97. Tais PECs demonstram que, em razão de sua importância para a consecução dos objetivos da República Federativa do Brasil, como é o caso do direito à saúde e o de acesso a ela, deve-se modificar o texto constitucional para retirar da esfera de competência dos Entes Federados a instituição de impostos sobre as operações com medicamentos de uso humano, uma vez que, no cenário atual, tais produtos são passíveis de tributação.

III. MODULAÇÃO DE EFEITOS

98. Por fim, e apenas em respeito ao princípio da eventualidade, caso seja entendido por Vossas Excelências que deve haver modificação da jurisprudência pacífica deste I. STF, mesmo diante da ausência de fatos novos ou de diferenças substanciais em comparação ao caso idêntico julgado, por unanimidade de votos, de modo favorável às autoridades fiscais em fevereiro de 2017, forçosa será a atribuição de efeitos *ex nunc* a tal decisão, através da modulação dos seus efeitos.
99. O artigo 927, §3º, do CPC prevê que *na hipótese de alteração da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal* pode haver *modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica* (grifou-se).
100. Veja-se que o dispositivo legal traz dois “requisitos” para a ocorrência da modulação de efeitos, quais sejam: (i) alteração da jurisprudência dominante do STF e (ii) interesse social e da segurança jurídica.

- 101.** Em caso de julgamento favorável ao Recorrente no presente caso, estará manifestamente atendido o requisito (i), uma vez que o posicionamento defendido pelo Recorrido já foi objeto de fixação de tese em Tema de Repercussão Geral por este I. STF⁴³.
- 102.** O requisito (ii), por sua vez, estará igualmente atendido, uma vez que, na eventualidade de modificação do posicionamento, a ausência de modulação dos efeitos violará frontalmente o interesse social e a segurança jurídica.
- 103.** A mudança do entendimento desta E. Corte com declaração de efeitos *ex tunc* violaria a segurança jurídica, uma vez que a cobrança do ICMS sobre as operações de venda de medicamentos possui guarida em vasta jurisprudência desta Corte Constitucional, cujo entendimento, desde 1970⁴⁴, é o de que é **irrelevante** para a observância da imunidade constitucional a repercussão econômica dos tributos.
- 104.** A modificação de tal posicionamento não pode impor um ônus ao Recorrido, que vem de boa-fé adotando conduta conforme com o histórico posicionamento desta Corte, sem que seja violado também o interesse social sobre o orçamento público, já planejado e, em muitos casos, realizado, contando-se com os valores recolhidos a título de ICMS sobre as operações objeto da presente demanda.
- 105.** Dessa forma, para que se evite um desequilíbrio sistêmico no ordenamento jurídico brasileiro através da violação de tais valores, em caso de decisão desfavorável ao Recorrido, imperiosa é a modulação de seus efeitos, para que operem sobre as operações de aquisição de medicamentos que o Recorrente praticar do momento da decisão em diante, cristalizando-se os atos praticados e os valores recolhidos a título de ICMS sobre as operações pretéritas.

⁴³ Tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, cuja tese fixada é: *a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.*

⁴⁴ Cf. (i) RE nº 68.095/SP, publicado no DJ de 06 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (ii) RE nº 68.868/SP-EDv, publicado no DJ de 20 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (iii) RE nº 68.093/SP-EDv, publicado no DJ de 27 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (iv) RE nº 69.483/SP-EDv, publicado no DJ de 27 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Bilac Pinto; (v) RE nº 68.144/SP-EDv, publicado no DJ de 27 de novembro de 1970, de relatoria do Ministro Adalácio Nogueira; (vi) RE nº 68.902/SP-EDv, publicado no DJ de 04 de dezembro de 1970, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (vii) ACO nº 166/DF, publicada no DJ de 16 de abril de 1971, de relatoria do Ministro Adalácio Nogueira; (viii) RE 68.903/SP-EDv, publicado no DJ de 26 de abril de 1971, de relatoria do Ministro Thompson Flores; (ix) RE nº 67.748/SP-EDv, publicada no DJ de 26 de abril de 1971, de relatoria do Ministro Adalácio Nogueira; (x) RE nº 67.290/RJ-EDv, publicado no DJ em 09 de julho de 1971, de relatoria do Ministro Eloy da Rocha; (xi) RE nº 67.549/SP-EDv, publicado no DJ de 09 de julho de 1971, de relatoria do Ministro Eloy da Rocha; (xii) 68.450/SP-EDv, publicado no DJ de 09 de julho de 1971, de relatoria do Ministro Adalácio Nogueira.

IV. PEDIDOS

- 106.** Feitas estas considerações, requer o Recorrido seja o presente RE julgado improcedente, mantendo-se a jurisprudência pacífica desta Corte quanto ao tema em discussão e a tese fixada no tema nº 342 da Repercussão Geral do STF.
- 107.** Subsidiariamente, caso se entenda pela reforma da decisão recorrida, proferindo-se acórdão favorável ao Recorrente, requer o Recorrido sejam modulados os efeitos deste, para que o novo posicionamento se opere de maneira *ex nunc*, mantidos inalterados os atos praticados e irrestituíveis os valores recolhidos a título de ICMS incidente sobre as operações ora contestadas.

Termos em que, pede deferimento.

Local... Data...

Advogado...

OAB nº...

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.095/SP, Relator Ministro Thompson Flores. DJ 06/11/1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.868/SP-EDv. Relator Ministro Thompson Flores. DJ 20/11/1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 69.483/SP-EDv. Relator Ministro Bilac Pinto. DJ 27/11/1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.093/SP-EDv. Relator Ministro Thompson Flores. DJ 27/11/1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.114/SP-EDv. Relator Ministro Adalício Nogueira. DJ 27/11/1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.902/SP-EDv. Relator Ministro Thompson Flores. DJ 04/12/1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 71.009/PR. Relator Ministro Antonio Neder. DJ 08/03/1974.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Originária 166/DF. Relator Ministro Adalício Nogueira. DJ 16/04/1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.903/SP-EDv. Relator Ministro Thompson Flores. DJ 26/04/1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 67.748/SP-EDv. Relator Ministro Adalício Nogueira. DJ 26/04/1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.450/SP-EDv. Relator Ministro Adalício Nogueira. DJe 09/07/1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 67.549/SP-EDv. Relator Ministro Eloy da Rocha. DJ 09/07/1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 67.290/RJ-EDv. Relator Ministro Eloy da Rocha. DJ 09/07/1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 78.623/SP. Relator Ministro Antonio Neder. DJ 23/08/1974.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 530.121/PR. Relator Ministro Ricardo Lewandowski.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 695.252/RJ. Relator Ministro Marco Aurélio. DJe 24/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 629.551/RS. Relator Ministro Marco Aurélio. DJe 31/05/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608.872/MG, Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 26/09/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR, Relator Ministra Cármen Lúcia. DJe 29/09/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 599.181/RS. Relator Ministro Roberto Barroso. DJe 15/12/2017.

ALMEIDA, Júlio César Menezes de. **Imunidade recíproca: análise e alcance em relação aos impostos indiretos**, in Heleno Taveira Torrês (coord.), *Sistema Tributário, Legalidade e Direito Comparado: entre Forma e Substância*, Belo Horizonte, Fórum, 2010.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM**, *Revista de Direito Tributário* vol. 17/18, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2 ed., São Paulo, Dialética, 2001.

BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria Arruda de. **A concorrência livre na Constituição de 1988**, in João Maurício Adeodato & Eduardo C. B. Bittar (coords.), *Filosofia e Teoria Geral do Direito*, São Paulo, Quartier Latin, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **A capacidade contributiva, a seletividade e os impostos sobre o consumo**. *Revista Internacional de Direito Tributário* v. 08, Belo Horizonte, Del Rey, 2007.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Imunidade de instituições de educação e assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto**, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Imposto de Renda: Alterações Fundamentais*, vol. 2, São Paulo, Dialética, 1998.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Restituição de Impostos Indiretos**, in *Revista de Direito Público* 22, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1972.

BRANCO, Vera Sylvania Venegas Falsetti. **Imunidade tributária e terceiro setor (filantrópico): por mais transparência e regulamentação**, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 07, n. 26, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Imunidade no ICMS (imposto indireto)**, in Elizabeth Nazar Carraza (coord.), *Imunidades Tributárias*, Elsevier, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A repetição de tributos indiretos e temas complexos**, in Maria Augusta Machado de Carvalho (coord.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro, Forense, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

COSTA, Regina Helena. **A tributação e as relações de consumo**, *Revista de Direito Tributário* 78, São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A imunidade incontroversa de autarquia federal de ensino, em relação ao ICMS, para importação de bens essenciais ao desenvolvimento de suas atividades institucionais**, in *Revista Dialética de Direito Tributário* 142, São Paulo, Dialética, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa**, in *5 Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Imunidade e isenção tributária - Instituição de assistência social**, in *Revista de Direito Atual* 66, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas/FGV, 1961.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado**, in Roberto Ferraz (coord.), *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

FILHO, Francisco Pinto Rabello. **Considerações do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário: breve revisitação do tema**. in *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 55, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. **Análise crítica da reviravolta da orientação do STJ acerca da legitimidade do contribuinte de fato para repetir o indébito tributário**, in *Revista Dialética de Direito Tributário* 187, São Paulo, Dialética, 2011.

MACIEL, Miguel Ângelo. **A função do tributo em tempos de igualdade baseada na dignidade humana**, in José Eduardo Sabo Paes (coord.), *Terceiro Setor e Tributação*, vol. 04, Rio de Janeiro, Forense, 2011.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: Teoria e Prática**. Belo Horizonte, Fórum, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva**, in *Revista Dialética de Direito Tributário* 2, São Paulo, Dialética, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**, 2 ed., São Paulo, Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Condicionadas e Incondicionadas. Inteligência do art. 150, VI, e § 4º, e art. 195, § 7º, da CF**, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* v.6 n.22, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Imunidade tributária das entidades de assistência social e filantrópicas**, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 07, São Paulo, Dialética, 2003.

MAZZA, Willame Parente. **O alcance da imunidade tributária dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades de educação e de assistência social do Terceiro Setor**, in José Eduardo Sabo Paes (coord.), *Terceiro Setor e Tributação*, vol. 4.

MORSCHBACHER, José. **Repetição do Indébito Tributário Indireto**. 3 ed. São Paulo, Dialética, 1998.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **As imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, tais como: santas Casas de Misericórdia, SESC, SENAC, SESI, SENAI e congêneres**, in *Revista de Direito Tributário Atual* 11-12, São Paulo, IBDT.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Tributação, sonegação e livre concorrência**, in Roberto Ferraz (coord.), *Princípios e Limites da Tributação* 2, São Paulo, Quartier Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n. 1, p. 39/48.

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

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições**, São Paulo, Malheiros Editores, 2011.

SOUSA, Leandro Marins de. **Imunidade Tributária: Entidades de Educação e Assistência Social**. Curitiba, Juruá, 2001.

SOUSA, Rubens, Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, pp. 197 e ss.

TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e ideia de sistema no direito tributário**, in *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, tradução de Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2010.