

II TAX MOOT COMPETITION BRASIL

08 e 09 de Novembro de 2018

Brasília/DF



*Direito Constitucional Tributário
Grupo de Pesquisas – DCT/UCB*



MEMORIAIS DA FAZENDA NACIONAL

Em nome de:

Em face de:

Fazenda Nacional

Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre

EQUIPE 108

SUMÁRIO

I.	SÍNTESE DOS FATOS	03
II.	ARGUMENTOS DA FAZENDA NACIONAL NO MÉRITO.....	03
1.	Da imunidade tributária das entidades de assistência social sem fins lucrativos.....	03
1.1.	As entidades de assistência social são beneficiadas pela imunidade subjetiva.....	03
1.2.	As imunidades subjetivas devem ser interpretadas restritivamente.....	05
2.	Das características e da natureza jurídica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.....	06
2.1.	O ICMS é eminentemente neutro em razão da seletividade e não-cumulatividade.....	06
2.2.	O ICMS é imposto indireto que repercute economicamente ao consumidor final em razão da demonstração de riqueza, protegendo a igualdade entre os contribuintes e respeitando a capacidade contributiva.....	08
3.	O Princípio da Capacidade Contributiva foi integralmente respeitado no caso em tela em razão da demonstração de riqueza por parte do contribuinte que arcou com a repercussão econômica do imposto indireto.....	09
4.	A Santa Casa é contribuinte de fato, não de direito, de modo que a imunidade subjetiva não se estende à repercussão econômica do ICMS.	10
5.	O contribuinte de fato que arca com a repercussão econômica do tributo indireto pode pedir a restituição do montante despendido.....	11
6.	O tema foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento com Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 608.872.....	12

6.1. A jurisprudência já está sedimentada no sentido de que a imunidade subjetiva se aplica aos entes imunes contribuintes de direito, não aos contribuintes de fato.....	12
6.2. A reiteração da jurisprudência pacificada é medida que se impõe sob pena de insegurança jurídica.....	13
7. A extensão da imunidade para o contribuinte de fato irá desencadear um desequilíbrio econômico no mercado.....	13
III. REQUERIMENTOS FINAIS.....	15
IV. REFERÊNCIAS.....	16

I. SÍNTESE DOS FATOS

1. Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte, Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, entidade filantrópica, a fim de buscar a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS incidente na aquisição de medicamentos de fornecedor sediado no mesmo Estado.
2. A Santa Casa atende planos de saúde privados e o Sistema Único de Saúde, na proporção de 60% para este (Esclarecimento nº 5), de maneira que administra gratuitamente os medicamentos adquiridos em parte dos pacientes (Esclarecimento nº 6 e 10).
3. Considerando a ausência de política de benefício fiscal no Estado do Rio Grande do Sul, houve a incidência de ICMS destacado na Nota Fiscal (Esclarecimento nº 1), havendo o repasse econômico do imposto devido pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato, em conformidade com a legislação vigente.
4. Alega o contribuinte ser entidade de assistência social e, por isso, imune à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
5. Entretanto, tal argumento não merece prosperar, sendo impositiva a reiteração das decisões *a quo*, que julgaram improcedentes os pedidos da parte recorrente, na presente instância extraordinária, pelas razões de direito expostas doravante.

II. ARGUMENTOS DA FAZENDA NACIONAL NO MÉRITO

1. **Da imunidade tributária das entidades de assistência social sem fins lucrativos**
 - 1.1. **As entidades de assistência social são beneficiadas pela imunidade subjetiva.**
6. A finalidade última do Estado é a realização do bem comum, motivo pelo qual ele necessita de recursos financeiros (HARADA, 2014, p. 4), de modo que a tributação se faz um instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República (COSTA, 2018, p. 36).
7. Em razão de sua finalidade, o Estado tem o poder de tributar (MACHADO, 2008, p.28-29), como atividade típica (COSTA, 2018, p. 35) e desdobramento do

exercício de sua soberania estatal (SABBAG, 2012, p. 57), exatamente no mesmo condão em que o contribuinte tem o dever de pagar os tributos (NOGUEIRA, 1973, p. 140), visto que contribuir para o Estado é um aspecto do exercício da cidadania (COSTA, 2018, p. 36).

8. O dever de pagar imposto é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do bom convívio dos cidadãos (TIPKE, 2002, p. 31), estando diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados (CARDOSO, 2014, p. 147) no ordenamento jurídico.

9. Diante desse contexto de deveres e direitos relativos à tributação, o legislador busca proteger determinados valores conferindo proteção constitucional a certos bens ou sujeitos (CALIENDO, 2017, p. 233), por meio de imunidades.

10. A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, perfazendo uma negação à competência tributária (PAULSEN, 2018, p. 12; COSTA, 2018, p. 80), conferida aos entes políticos, decorrentes e inerentes ao próprio ordenamento jurídico (ALEXANDRE, 2017, p. 202; SILVEIRA, 2011, p. 183; MÁSERA, 2016, p. 15), em razão de se tratarem de pessoas determinadas, operações ou demonstrações de riqueza (PAULSEN, 2018, p. 111).

11. Nesse sentido, as imunidades são classificadas em objetivas e subjetivas. Na lide em tela, enquadra-se a aplicação da imunidade subjetiva, que é definida em função dos aspectos pessoais do sujeito de direito que, em tese, ensejaria tributação (AMARO, 2016, p. 177; LOPES, 2013, p. 101; PAULSEN, 2018, p. 113).

12. No presente caso, a Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre preenche os requisitos legais para ser beneficiária da imunidade subjetiva (Esclarecimento nº 18), não estando em posição de contribuinte de direito sujeito à tributação em razão da previsão constitucional do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

13. Ressalta-se que, por determinação expressa do referido artigo, a imunidade não é autoaplicável, visto que sua redação impõe requisitos de legitimação para a concessão da benesse (SABBAG, 2012, p. 343).

14. Entretanto, ao interpor o presente recurso extraordinário, a Santa Casa, entidade assistencial que goza de imunidade e figura como adquirente na operação de circulação de mercadorias, interpreta a disposição constitucional imunizante de maneira extensiva, a aduzir que o ICMS teria o potencial de transferir a imunidade do

contribuinte de direito para o contribuinte de fato, o que, conforme será demonstrado, não se coaduna com a legislação em vigor e nem com a interpretação do Supremo Tribunal Federal acerca do assunto.

15. Assim, o debate versado no caso em tela volta-se à questão de apurar se a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea c, da Constituição Federal se estende ao ICMS incidente sobre os insumos, medicamentos e serviços adquiridos pela contribuinte Santa Casa na qualidade de consumidora, contribuinte de fato, ou se ela, por não se tratar de contribuinte de direito, tem o dever inerente aos contribuintes de contribuírem com o sistema efetuando o pagamento do ICMS.

1.2. As imunidades subjetivas devem ser interpretadas restritivamente.

16. Em razão do exposto anteriormente, verifica-se que é de suma relevância para a tomada da correta decisão no presente caso a discussão acerca da interpretação e dos métodos integrativos do sistema tributário constitucional.

17. Destaca-se, de imediato, que o próprio Código Tributário Nacional traz um método restritivo de interpretação da legislação tributária (SABBAG, 2012, p. 663) - e, em seu bojo, as imunidades tributárias - em seu artigo 111, que elege o método de interpretação literal para guiar o aplicador da lei, homenageando a segurança jurídica e a legalidade (SABBAG, 2012, p. 663), contrapondo-se à interpretação ampliativa.

18. A justiça fiscal adquire, no presente caso, força hermenêutica para fins de interpretação e aplicação do direito, (CALIENDO, 2009, p. 133) extraindo-se o sentido restritivo da norma imunizante, a fim de garantir a igualdade no mercado econômico.

19. Desse modo, verifica-se que a interpretação extensiva extrapola os deslindes determinados pelo legislador originário, indo além das hipóteses previstas no texto legal (SABBAG, 2012, p. 663), não realizando qualquer integração legislativa.

20. Ademais, cabe referir que a analogia, que respeita os limites estipulados pelo legislador e foi eleita pelo artigo 108, CTN como método preferencial de integração tributária (PAULSEN 218, p. 189-190), implica na apuração do fato legislado e a analogia dele com o fato no caso concreto (NOGUEIRA, 1995 p. 101) estando contida no método interpretativo (SABBAG, 2012, p. 666).

21. Diante do exposto, ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal privilegia a interpretação jurídica formal, conferindo prevalência à forma sobre o conteúdo (CALIENDO, 2017, p. 233), de modo que possui amplo rol de precedentes que conferem às imunidades caráter restritivo (PAULSEN, 2018, p. 114; CARNEIRO,

2016, p. 238. RE 504615 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2011), motivo pelo qual reitera-se a necessidade de preservação da segurança jurídica e a estrita legalidade na interpretação do presente caso, aplicando-se a interpretação restritiva.

22. Portanto, em conformidade com o demonstrado alhures, o caso em tela urge pelo improvimento dos pedidos expostos no recurso da parte contribuinte, não se estendendo a imunidade subjetiva conferida pela Constituição Federal, como entidade de assistência social, ao ICMS repassado, nos termos da fundamentação aprofundada doravante.

2. Das características e da natureza jurídica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

2.1. O ICMS é eminentemente neutro em razão da seletividade e não-cumulatividade

23. Como já apresentado, a imunidade tributária é entendida como uma limitação ao poder de tributar do legislador. Imunidade essa que não escusa as entidades de assistência social do pagamento da repercussão econômica dos tributos indiretos, sendo, assim, uma de suas obrigações tal pagamento, com fulcro no incentivo das políticas públicas estatais (SILVA, 2011, p. 55), que retornarão para a sociedade.

24. Desse modo, não há um direito fundamental de não pagar imposto, como pleiteado pela requerente em razão de sua natureza de entidade de assistência social, há somente a limitação material ao poder do fisco de lhe tributar diretamente (SILVA, 2011, p. 57).

25. Assim, faz-se mister tratar sobre as características do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, de modo a demonstrar sua perfeita incidência na atividade comercial praticada pela contribuinte Santa Casa.

26. Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza por parte do contribuinte, sendo disciplinados pela Constituição Federal (PAULSEN, 2018, p. 54).

27. São previsões abstratas que se concretizam quando ocorre o fato gerador, conceituado no artigo 114 do Código Tributário Nacional, que é a situação que atrai a incidência da norma tributária (PAULSEN, 2018, p. 203) e inaugura a relação tributária entre as partes, contribuinte e fisco (LOPES, 2013, p. 171).

28. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços possui eminente caráter fiscal, responsável por robusta arrecadação de receitas (LOPES, 2013, p. 431), visto que incide sobre os atos de comércio fundamentais na vida social (MÁSERA, 2016, p. 61), afetando diretamente o funcionamento do mercado.

29. O imposto possui fato gerador simples, que se constitui na circulação econômica das mercadorias (LOPES, 2013, p. 171), incidindo quando há operações relativas à circulação de mercadoria, abarcando qualquer negócio que motive o impulso de mercadorias desde a produção até o consumo (LOPES, 2013, p. 432).

30. O ICMS é eminentemente neutro, buscando ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado (DERZI, 1998. p. 122). Para tanto, ele possui duas características fundamentais: a seletividade e a não-cumulatividade.

31. A seletividade é forma de concretizar o postulado de capacidade contributiva, prestigiando a utilidade social do bem (SABBAG, 2012, p. 185), visto que está intrinsecamente vinculada à essencialidade do produto (LOPES, 2013, p. 94; SCHOUERI, 2011, p. 373) e leva em conta as características de cada produto ou serviço em razão de sua relevância social, de maneira que a carga tributária será dimensionada de modo a onerar mais os produtos menos essenciais (GRECO, 2000. p.537-538).

32. A não-cumulatividade é uma técnica que busca a graduação do imposto em consonância com a capacidade econômica do contribuinte, que é o consumidor final (BRITO, 2016, p. 502), visto que impede a incidência tributária sucessiva na cadeia econômica, que implicaria em ônus demasiado elevado (PAULSEN, 2018, p. 162) de maneira que busca neutralizar a tributação ao longo da cadeia de produção (PAULSEN, 2018, p. 163).

33. A não-cumulatividade do ICMS e a transferência do ônus econômico para o consumidor final são intrínsecos ao seu regime jurídico, que gera o direito à compensação (GRECO, 2000. p. 549) e permite o aproveitamento dos créditos pelas empresas, de maneira a garantir a neutralidade fiscal (MÁSERA, 2016, p. 62). Além de trazer incentivo às operações mercantis, fazendo parte do ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias (GRECO, 2001, p. 548).

2.2. O ICMS é imposto indireto que repercute economicamente ao consumidor final em razão da demonstração de riqueza, protegendo a igualdade entre os contribuintes e respeitando a capacidade contributiva.

34. O ICMS tem natureza jurídica de imposto indireto, tendo seu ônus financeiro repassado do sujeito passivo, contribuinte de direito, para um terceiro, o consumidor final, contribuinte de fato (CARNEIRO 2016, P. 274). Por conseguinte, tal imposto onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado (DERZI, 1998. p. 122).

35. Assim, a tributação indireta sobre o consumo consiste na incidência jurídica em uma fase da cadeia econômica como forma de alcançar a capacidade contributiva em concreto, ou seja, no momento do consumo (SCHOUERI, 2011, p. 364).

36. Desse modo, verifica-se que o ICMS tem perfeita incidência no caso em tela, visto que houve a ocorrência do fato gerador, a circulação dos medicamentos, e, por consequência, o repasse econômico do imposto da empresa fornecedora, contribuinte de direito, para a Santa Casa, consumidora final e contribuinte de fato, em decorrência da demonstração de riqueza e capacidade contributiva, de modo que restou perfectibilizado o ciclo econômico do imposto indireto.

37. A capacidade contributiva do sujeito passivo está intrinsecamente ligada ao princípio da igualdade, em termos tributários (CALIENDO, 2009, p. 280), sendo seu corolário (SCHOUERI, 2011, p. 313) e desdobramento (SABBAG, 2012, p. 153). Nesse sentido, verifica-se que a igualdade exige uma universalidade no pagamento do imposto (SILVA, 2011, p. 57).

38. Uma interpretação que viola o princípio da igualdade, gera desequilíbrio no mercado, violando conseqüentemente a livre concorrência (SILVA, 2011, p. 59), de maneira que, se reconhecida a não incidência do ICMS nas operações realizadas pela Santa Casa, haverá a quebra do ciclo econômico e desregulação do mercado.

39. Portanto, verifica-se, diante de todo o exposto, que a procedência do presente recurso extraordinário interposto pela Santa Casa, ora combatido, geraria uma falha de mercado decorrente do benefício de um grupo de interesse, qual seja, as Santas Casas (CALIENDO, 2009, p. 79), desregulando o equilíbrio entre os concorrentes e desencadeando desigualdades sociais.

3. O Princípio da Capacidade Contributiva foi integralmente respeitado no caso em tela em razão da demonstração de riqueza por parte do contribuinte que arcou com a repercussão econômica do imposto indireto.

40. A tributação significa o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca dos recursos necessários à realização dos valores fundantes do Estado Democrático de Direito, sendo um importante instrumento para alcançar a justiça social e a isonomia (CALIENDO, 2009, p. 132).

41. Diante da organização do sistema tributário constitucional pátrio, verifica-se que só há tributação quando há manifestação de riqueza, de modo que a incidência tributária deve estar relacionada com essa demonstração econômica (SILVEIRA, 2011, p. 72). Desse requisito decorrem os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como o da capacidade colaborativa.

42. O princípio da capacidade contributiva opera como limitação fundamental ao poder de tributar Estado, ao eleger fatos da realidade econômica como únicos elementos relevantes para fins ensejar a incidência tributária (CALIENDO, 2017, p. 178).

43. Desse modo, o referido princípio perfaz um critério de comparação, a fim de garantir a igualdade na aplicação dos tributos, tanto horizontal, quanto verticalmente (CANAZARO, 2015, p. 153), constituindo critério para a validação constitucional das obrigações acessórias e de terceiros, bem como provendo instrumentos para o controle da tributação (PAULSEN, 2018, p. 78).

44. Assim, por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva ou da essencialidade, o princípio da isonomia poderia ser alcançado (CALIENDO, 2017, p. 39), sendo ele aplicável a todas as espécies tributárias, distinguindo-se de acordo com as características de cada uma (PAULSEN, 2018, p. 74).

45. Ainda, o princípio da capacidade colaborativa possibilita que o Estado exija das pessoas que colaborem com a tributação à vista de sua efetiva capacidade para agir no sentido de viabilizar, simplificar ou tornar mais efetiva a fiscalização e arrecadação tributária sem suportar demasiado ônus ou restrições (PAULSEN, 2018, p. 79).

46. Desse modo, a repercussão legal obrigatória dos impostos indiretos é um desdobramento do princípio da capacidade contributiva e estabelece a obrigatoriedade do ICMS recair sobre o contribuinte de fato (TORRES, 2005. p. 312-343), não gerando, assim, qualquer desigualdade tributária tal incidência.

47. Resta claro, portanto, que a Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, ao comprar a mercadoria do contribuinte de direito, demonstrou riqueza, em razão de sua plena capacidade econômica (Esclarecimento nº 38), inserindo-se no ciclo econômico mercantil, de maneira que deve arcar com a repercussão econômica do imposto, como mera contribuinte de fato, fato esse que não lhe imputa a incidência tributária.

4. A Santa Casa é contribuinte de fato, não de direito, de modo que a imunidade subjetiva não se estende à repercussão econômica do ICMS.

48. A relação tributária instaura-se entre o fornecedor, que pratica o fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, vendendo o medicamento, e por isso, assume a condição de contribuinte de direito, que por lei tem o dever de pagar o tributo (CARNEIRO, 2016, p. 417) perante a Fazenda Nacional, ou fisco, credor do tributo. Entre a Santa Casa, ora recorrente, adquirente da mercadoria, e o fornecedor, instaura-se uma relação jurídica diversa, de natureza contratual (MACHADO, 2009, p. 286-287).

49. Nessa situação, o contribuinte de direito recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro para o contribuinte de fato (AMARO, 2016, p. 111), de modo que, a entidade assistencial paga simplesmente o preço de mercado da mercadoria adquirida, não sendo sujeito do tributo, mas mera consumidora final.

50. A Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre assume o papel de contribuinte de fato, visto que não é obrigada legalmente a pagar o tributo, mas suporta indiretamente o ônus da tributação quando a carga tributária é repassada para ela (PAULSEN, 2015, p. 1116) e acaba sofrendo o desgaste econômico da repercussão tributária (CARNEIRO, 2016, p. 417), que está embutido no preço final do produto, assim como também está incluído o salário dos empregados do fornecedor e isso não enseja o argumento de que a adquirente está arcando com o pagamento desses salários (MACHADO, 2009, p. 286-287). Tendo isso esclarecido, ressalta-se que o gozo da imunidade tributária não dispensa o contribuinte do cumprimento de suas obrigações e colaboração com o fisco (PAULSEN, 2018, p. 117). Assim, os substitutos tributários, assim como os contribuintes de fato, não são, nem passam a ser, contribuintes do tributo, de maneira que a imunidade não alcança a entidade imune em caso dela se tornar substituta (RE 202987. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Voto Min. Celso de Mello, 2009) ou consumidora final.

51. Não há que se falar, portanto, em imunidade tributária estendida ao contribuinte de fato, nem de violação da capacidade contributiva, visto que nos impostos indiretos, como no ICMS, o adquirente ou consumidor final é o contribuinte de fato, sendo atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária (RE 213.396/SP. Rel. Min Ilmar Galvão, 2000).

52. Assim, tratando-se de 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. Motivo pelo qual seria aplicável a imunidade do art. 150, IV, c, da CF em relação ao ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias produzidas pelas entidades beneficentes.

53. Entretanto, em conformidade com o que ocorre na lide em tela, se a entidade imune for apenas contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade, visto que a Constituição imuniza os impostos em que o ente imune é o contribuinte de direito (RIBEIRO, 2010, p. 187).

54. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade da entidade é garantida quando esta for contribuinte de Direito, não estendendo a imunidade para quando esta for contribuinte de fato (CALIENDO, 2017, 233), não sendo permitido ao intérprete verificar a repercussão econômica do tributo para fins de decidir se ele é devido ou não, preservando-se a legalidade tributária.

55. Desse modo, em conformidade com a fundamentação exposta e em consonância com a Súmula 591 do STF, deve ser apurada a posição do contribuinte para verificar a existência ou não da imunidade subjetiva no caso em tela, a fim de respeitar-se a segurança jurídica, a legalidade e tipicidade, visto que a própria lei autoriza seu repasse econômico (CALIENDO, 2017, p. 544) do tributo indireto.

5. O contribuinte de fato que arca com a repercussão econômica do tributo indireto pode pedir a restituição do montante despendido.

56. Conforme já visto, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços tem natureza de tributo indireto, sendo, portanto, um encargo financeiro repassado para o terceiro consumidor, que assume a incumbência econômica como contribuinte de fato.

57. Tendo em vista que o contribuinte de fato arcou com o repasse econômico feito pelo fornecedor, contribuinte de direito, ele pode requerer, posteriormente, a restituição do montante pecuniário despendido, desde que preenchidos os requisitos impostos pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional (SABBAG, 2012, p. 1069).

58. Desse modo, verifica-se que não há qualquer abalo à imunidade subjetiva da entidade assistencial, visto que seu direito de pleitear a restituição está garantido por lei, de maneira que, sendo sua vontade, pode perquirir o valor destacado na nota fiscal à título de ICMS pago, não fazendo jus à extensão da imunidade constitucional a fim de se escusar do mero repasse econômico.

6. O tema foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento com Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 608.872.

6.1. A jurisprudência já está sedimentada no sentido de que a imunidade subjetiva se aplica aos entes imunes contribuintes de direito, não aos contribuintes de fato.

59. Os argumentos expostos até o presente momento estão em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, debatida reiteradamente nas últimas décadas e que conta com ampla referência jurisprudencial. Nesse sentido, finalmente, foi sedimentada, no RE 608.872, com repercussão geral, a tese de que “a imunidade tributária subjetiva se aplica 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.” (RE 608.872, Rel. Min. Dias Toffoli, 2017).

60. A imunidade tributária subjetiva não constitui prerrogativa absoluta (RE 608.872, Rel. Min. Dias Toffoli, Voto Min. Celso de Mello, 2017), de modo que, sendo o contribuinte beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato, ele deve arcar com os ônus financeiros do imposto indireto envolvido na operação de mercado, repassado pelo fornecedor, contribuinte de direito, de maneira que despense pecúnia que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual (RE 608.872, Rel. Min. Dias Toffoli, 2017), exatamente em consonância com o que fora exposto alhures.

6.2. A reiteração da jurisprudência pacificada é medida que se impõe sob pena de insegurança jurídica.

61. Diante da reiteração jurisprudencial, que respeita os limites impostos pela Constituição Federal, deve ser acatado o pedido da Fazenda Nacional para fins de julgar improcedentes os pedidos da parte contribuinte, direcionando-se para o entendimento de que o benefício da imunidade subjetiva não se estende ao

contribuinte de fato sob pena do Egrégio Supremo Tribunal Federal exercer função legislativa (RE 608.872, Rel. Min Dias Toffoli, Voto Min. Edson Fachin, 2017).

62. Não bastando tal argumentação, ainda pode-se ressaltar que, em caso de procedência dos pedidos da parte recorrente, a decisão desencadearia um efeito sistêmico nefasto, causando grande insegurança jurídica dentro do ordenamento, visto que alteraria jurisprudência já consolidada, unicamente com fulcro em atender a uma situação específica, sem poder prever o real impacto sistêmico e suas consequências (RE 608.872, Rel. Min. Dias Toffoli, Voto Min. Roberto Barroso, 2017) no mercado como um todo.

7. A extensão da imunidade para o contribuinte de fato irá desencadear um desequilíbrio econômico no mercado.

63. Conforme já exposto, é pacífico o entendimento de que é função do Estado tributar e, no mesmo sentido, dever do cidadão pagar seu tributo. Assim, o direito assume papel instrumental de realização da eficiência e da equidade do ordenamento social (CALIENDO, 2009, p. 77), de modo que a tributação pode ser compreendida, dentro do mercado no qual está o contribuinte inserido, como um custo de transação em sentido restrito (CALIENDO, 2009, p. 22).

64. Em razão da lide em discussão, entende-se que é de suma relevância uma análise mercadológica, com fundamentos constitucionais, sobre a incidência do ICMS na transação comercial executada no caso concreto, entre o fornecedor e a entidade de assistência social, na qual foi perfectibilizado o fato gerador do imposto.

65. A Constituição consubstancia claramente a opção pela ordem econômica de livre iniciativa (MACHADO, 2009, p. 133; SILVEIRA, 2011, p. 27), sendo garantido o exercício da atividade econômica aos indivíduos sujeitos de direito no Estado, de modo que a concorrência é elemento fundamental da eficiência (CALIENDO, 2009, p.225) das relações no mercado.

66. O princípio da livre concorrência pressupõe igualdade de condições para os agentes econômicos (SILVEIRA, 2011, p. 27). Entretanto, a fim de buscar uma tributação socialmente justa, o direito tributário tem por linha guia o princípio da solidariedade (SILVEIRA 2011, p. 78), gerando uma desigualdade aceita em decorrência da persecução do bem comum.

67. Nesse diapasão, devem ser asseguradas as garantias mínimas da livre concorrência, de maneira que não é aceitável a aplicação imoderada de tal princípio

sob a fundamentação de equilíbrio do mercado (SILVEIRA, 2011, p. 79), que, indiretamente acarreta no desequilíbrio concorrencial, prejudicando a livre concorrência e outros valores e princípios assegurados pelo ordenamento jurídico pátrio.

68. A regulamentação da concorrência pelo ente estatal tem o objetivo de proteger os participantes do mercado e as empresas que exercem atividade econômica de modo a garantir, por consequência, a conservação do mercado em si, em prol da coletividade (BAPTISTA, 2005, p. 38-39)

69. Desse modo, verifica-se que o ICMS pago em razão da circulação dos medicamentos no caso em tela constitui um custo para a formação do negócio jurídico, de maneira que o imposto incidente é somente um custo adicional para a perfectibilização do negócio jurídico (CALIENDO, 2009, p. 22), sendo meramente repassado ao consumidor final, em razão da demonstração de riqueza.

70. A parte requerente já possui imunidade tributária, não incidindo impostos diretos sobre suas atividades, tal qual o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de maneira que, em caso de procedência da presente demanda, seria desencadeado um desequilíbrio econômico, em razão da extensão da imunidade subjetiva para a repercussão econômica dos tributos indiretos.

71. Ademais, o pagamento dos impostos indiretos é uma forma da Santa Casa contribuir com o financiamento de demais políticas públicas (SILVA, 2011, p. 55), salientando-se a importância da aplicação da neutralidade fiscal, princípio que tem o objetivo de ser uma ferramenta de manutenção do equilíbrio do mercado (CALIENDO, 2009, p. 101), apontando que produtos em condições similares devem ser submetidos à mesma carga fiscal (CALIENDO, 2006, p. 537).

72. Desse modo, a neutralidade tributária deve ser compreendida como restrição à criação de privilégios excessivos na concorrência entre os participantes do mercado, de modo a impedir o desequilíbrio entre os concorrentes, sob pena de esvaziamento da livre iniciativa (FERRAZ JÚNIOR, 2005, p. 732-733), instaurando limites para a atuação do Estado, garantindo que a tributação não seja discriminatória entre os *players* do mercado e que sirva para manter a livre concorrência (ÁVILA, 2006, p. 108-110).

73. Portanto, em razão da fundamentação econômica e mercadológica, juntamente com a constitucional, verifica-se que o indeferimento dos pedidos do contribuinte é medida que se impõe, sob pena de desregulação do mercado e conferência de

privilégios desarrazoados para as entidades de cunho assistencial em detrimento dos demais participantes do mercado.

III. REQUERIMENTOS FINAIS

Em conformidade com todo o exposto, a União - Fazenda Nacional requer que seja:

Sobre o Plano Processual

I. Recebido e analisado o presente memorial, dando-se prosseguimento ao feito, com a reiteração das decisões fixadas em primeiro e segundo grau de jurisdição.

Sobre o Plano Material

I. Desprovido o recurso extraordinário interposto pela parte contribuinte Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, para fins de manter a exigibilidade de pagamento do ICMS na compra de medicamentos.

Brasília, 15 de Setembro de 2018.

/ Assinatura /

(Equipe 108)

IV. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ÁVILA, Humberto. *Igualdade Tributária: Estrutura, Elementos, Dimensões, Natureza Normativa e Eficácia*. Tese de Livre Docência. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 2006.
- BAPTISTA, Luiz Olavo. Origens do direito da concorrência. In: *Comércio internacional e tributação*. Coordenação Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BRASIL, Constituição Federal de 1988.
- _____, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- _____, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 504615. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 03/05/2011, publicado no DJe em 19/05/2011.
- _____, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 202987 - SP. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 30/06/2009, publicado no DJe em 25/09/2009.
- _____, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608872 - MG. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em 21/02/2017, publicado no DJe em 24/02/2017.
- _____, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. 213.396 - SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgado em 1/12/2000.
- BRITO, Edvaldo. *Direito Tributário e Constitucional - Estudos e Pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- _____, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- _____, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal - conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (organizadores). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 503-540.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*, 8 ed. São paulo: Saraiva, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS, como imposto de mercado*. Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: *Princípios e limites da tributação*. Coordenador Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In: *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

_____, Marco Aurélio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In: *Curso de Direito Tributário*. 7º Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas S.A, 2014.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

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

_____, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo, Malheiros, 2008.

MÁSERA, Marcos Alexandre. *A Imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação*. Tese de doutorado. PUCRS, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14, ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____, Ruy Barbosa. *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9 ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008

_____, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Roberto Camargo da. *Não Cumulatividade Constitucional do ICMS*. Porto Alegre: EdiPUCRS, 2011.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. Vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.