

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO EGRÉGIO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Recurso Extraordinário X.XXX.XXX/RS

UNIÃO FEDERAL, devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe e regularmente representada pela Advocacia-Geral da União (AGU), vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, apresentar

MEMORIAL

do Recurso Extraordinário em tela, nos seguintes termos, de fato e de direito.

ÍNDICE

I – RESUMO DA CONTROVÉRSIA - PÁG. 03

II – DO DIREITO - PÁGS. 03 A 08

II. 1 - CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO - PÁGS. 04 A 08

II. 2 - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 150, INCISO VI, C, § 4º DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL- PÁGS 06 A 08

II. 3 - IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA IMUNIDADE - PÁGS 08 A 11

III - DO PEDIDO - PÁG. 11

I – RESUMO DA CONTROVÉRSIA

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão prolatado pelo E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento ao recurso de Apelação do Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, ora RECORRENTE, o qual pleiteava **a aplicação da imunidade tributária sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente na Nota Fiscal da aquisição de medicamentos, na cidade de Porto Alegre - RS, de fornecedor sediado no mesmo estado, os quais são fornecidos aos pacientes internados.**

2. Apesar de a entidade prestar serviços particulares, o objeto do presente recurso, a presente demanda versa acerca **da oneração econômica da entidade quando do fornecimento e atendimento, de forma gratuita, de pacientes, hipótese na qual não é possível o repasse do ônus econômico do ICMS ao paciente,** como será a seguir demonstrado.

3. Não obstante a tentativa de demonstrar o *distinguishing* entre o caso dos autos e a firme jurisprudência desse Pretório Excelso acerca da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal (art. 150, inciso VI, alínea c), **o RECORRENTE não faz jus ao beneplácito constitucional, uma vez que aquilo que se pede é a ampliação da interpretação acerca da referida imunidade para que se alcance não só os contribuintes de direito, mas também os de fato,** ideia já rechaçada inúmeras vezes por essa E. Corte.

II – DO DIREITO

4. Inicialmente, registre-se que, no caso em tela, a RECORRENTE não busca a imunidade sobre a comercialização de bens por ela produzidos, todavia tem como demanda a concessão de imunidade de ICMS para seus fornecedores – contribuintes de direito – que, por meio da transação econômica, repassam a ela

o ônus econômico do tributo, haja vista essa ser a consumidora da operação - contribuinte de fato.

5. Cumpre destacar que o provimento de tal pedido pode ensejar grave lesão à ordem pública, porquanto afasta, a título de imunidade tributária, o pagamento do ICMS sem expressa disposição constitucional nesse sentido. Trata-se, portanto, de **flagrante relativização do princípio da legalidade**, uma vez que há expressa burla ao rol taxativo do art. 150, inciso VI, alínea *c* e § 4º, da Constituição Federal.

6. Portanto, demonstrar-se-á que: *(i)* não há de se falar em imunidade para contribuintes de fato, sendo essa uma criação doutrinária já exaustivamente superada por precedentes deste Pretório Excelso; *(ii)* há violação ao **artigo 150, inciso VI, alínea *c* e § 4º, da Constituição Federal**; *(iii)* impropriedade da ampliação do beneplácito constitucional da imunidade aos fornecedores de medicamentos ao RECORRENTE, uma vez que são esses **contribuintes de direito**.

II.1 – Contribuinte de fato e de direito

7. Como supracitado, a RECORRENTE caracteriza-se tão somente como contribuinte *de facto*. Não obstante essa se adeque às hipóteses de concessão da imunidade subjetiva prevista pela Constituição Federal, não há sentido a concessão desse beneplácito no presente caso, haja vista que o ônus econômico trasladado pelo vendedor – contribuinte de direito – ao contribuinte de fato, não detém natureza jurídica de tributo, mas apenas de preço.

8. Nesse sentido, é correto assegurar que o ônus econômico proveniente do repasse do ICMS é decorrente de uma relação contratual. Essa, por sua vez, depende de uma miríade de fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço, a elasticidade da oferta, da demanda, entre outros.

9. Ora, se o encargo econômico objeto da tributação não se trata de uma exação tributária, a demanda do RECORRENTE torna-se ilógica e infundada ab initio, porquanto é patente que imunidades tributárias só podem ser concedidas a tributos. Nesse diapasão, impende destacar o entendimento do professor Hugo de Brito Machado acerca do tema:

“A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos”¹

10. Observa-se que a repercussão econômica tributária ocorre por força de uma “oportunidade de transferência”, como é comum em um sistema capitalista, o qual, se o mercado permitir, torna-se possível repassar todo o encargo financeiro da exação. De toda forma, o terceiro, para qual o ônus econômico é transferido, estará pagando, juridicamente, preço, regido pelas normas contratuais correspondentes.

11. Outrossim, cumpre destacar que a jurisprudência deste Excelso Superior Tribunal Federal é fixada no sentido de que a “*imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato*”². Desse modo, cabe, desde já, declarar a improcedência do

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. pp. 286-287; sem grifos no original.

² Tese fixada em conformidade com os seguintes precedentes: RE 69.483-EDv/SP, rel. Min. Bilac Pinto; RE 600.480-AgR/RS, rel. Min. Marco Aurélio; AI 560.219-AgR/RS, rel. Min. Ellen Gracie; AI 671.412-AgR/SP, rel. Min. Eros Grau; ARE 758.886-AgR/MG, rel. Min. Roberto Barroso; RE 864.471-AgR/BA, rel. Min. Rosa Weber.

pedido da RECORRENTE, que em nada se distingue dos julgados adstritos ao tema.

12. Alternativamente, a Súmula 591 do STF determina, em relação ao IPI, que “*a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados*”. Nota-se que, **apesar de se tratar de exação distinta, a ratio decidendi da Súmula 591 é contígua e inteiramente cabível à presente lide, sendo, portanto, injustificável a extensão da imunidade ao produtor/fornecedor de medicamentos ao Hospital.**

II.2 - Violação ao artigo 150, inciso VI, alínea c e § 4º, da Constituição Federal

13. No presente caso, o pleito da RECORRENTE pela concessão de imunidade a seu fornecedor viola o art. 150, inciso VI, c e § 4º, da Constituição Federal, porquanto a imunidade contida na norma constitucional somente se aplica às entidades relacionadas na referida alínea e, mesmo assim, somente àquelas que preencham os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

14. Ademais, cabe registrar que as imunidades do art. 150, inciso VI, em momento algum asseguram o benefício a mercadorias e serviços fornecidos por particulares aos entes imunes. Conforme já elucidado, no caso concreto, a RECORRENTE não participa da relação tributária, a translação do ônus econômico ocorre por decorrência lógica do sistema tributário brasileiro: o fornecedor - contribuinte de *jure* - apenas destaca, na Nota Fiscal, o ICMS em decorrência do fornecimento de mercadoria.

15. Outrossim, as hipóteses de concessão de imunidades subjetivas estão previstas no art. 150, inciso VI, da Carta Maior. Essas são conferidas em virtude da condição de determinados pré-requisitos e tais condições são reconhecidas em função da presença de elementos objetivos. Nesse sentido, analisando o caso em tela, não seria pragmaticamente possível, como requer a RECORRENTE, um

alargamento na interpretação do referido dispositivo, dado que o fornecedor de medicamentos **não se enquadra nas hipóteses que o assegurariam se beneficiário da imunidade**; quais sejam: ser fundação, entidade sindical dos trabalhadores, instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

16. Importante, nesse sentido, analisar o efeito prático que essa concessão poderia gerar, isto é, saber de qual maneira um fornecedor de produtos seria imune à tributação nessa hipótese.

17. Por fim, cumpre destacar que a própria redação do § 5º do art. 150 da Constituição Federal já assegura que não há transformação dos consumidores finais em contribuintes de direito.

18. Nestes termos, é mister que se negue provimento ao apelo extraordinário da RECORRENTE, sob o fulcro do disposto na Lei Maior, bem como na já assentada jurisprudência deste E. Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, cite-se o recentíssimo julgamento do RE 608.872/MG, com repercussão geral reconhecida; *in verbis*:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. 1. **Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica 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 discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido.** Precedentes. 2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato). 3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor,

contribuinte do imposto sobre produtos industrializados". 4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais. 5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente. 6. 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. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros. 7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes. 8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. 9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: "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." (RE 608872, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017; sem grifos no original)

II.3 - Da impossibilidade de ampliação da imunidade

19. Conforme retromencionado, a concessão de imunidade não se aplica ao presente caso, haja vista ser o encargo econômico proveniente da operação realizada preço, não detendo, portanto, natureza jurídica de tributo.

20. Ainda, passar-se-á a demonstrar a impossibilidade jurídica da ampliação do benefício das imunidades subjetivas para terceiros. Em primeiro lugar, observa-se que, conceitualmente, as imunidades tributárias são exceções à regra e, consoante a tal fato, faz-se necessário destacar que o rol do art. 150, inciso VI, é taxativo, não sendo passível de ampliação exegética. Seguindo o mesmo raciocínio, o professor Luís Eduardo Schoueri demonstra:

“Qualquer que seja a imunidade, implica ela uma exceção à regra de que gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos os membros desta. Ora, se o Princípio da Igualdade foi inserido no texto constitucional para balizar a atuação do legislador e do aplicador da lei, é razoável admitir que o próprio constituinte tivesse tal conceito como um princípio de Direito, que conduziria sua própria conduta.¹³

21. Nesse sentido, cabe evidenciar que as imunidades tributárias não podem ser concedidas por meio de interpretações finalísticas da lei. Tal ato seria deveras imprudente, podendo ensejar graves danos à ordem jurídica, haja vista que o princípio da legalidade seria transgredido sob a justificativa de se atender a direitos sociais. Observa-se que o objetivo aqui não é cercear o direito à saúde previsto na Constituição em seus arts. 5º e 196, mas tão somente garantir a estabilidade e segurança do ordenamento jurídico.

22. Outrossim, no hodierno *constructo* jurisprudencial e constitucional brasileiro, as imunidades subjetivas foram firmadas com a finalidade de assegurar a determinados contribuintes de direito a não-incidência de tributos. Dessarte, em observância ao ordenamento vigente, não há de se assegurar imunidade tributária para fornecedores de entidades sem fins lucrativos, uma vez que esses **não são contemplados no rol de entidades dotadas de imunidade no art. 150.**

23. Registre-se, ainda, que, mesmo na hipótese da demanda da RECORRENTE ser provida, não há garantia do preço dos medicamentos

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. pp 426; sem grifos no original.

diminuir, porquanto tal parâmetro é definido por livre vontade do fornecedor sendo o preço decorrente de uma relação contratual financeira e não tributária.

24. O papel desta E. Corte é o de fazer prevalecer a interpretação jurídica pura de que somente o contribuinte de direito é quem pode ser contemplado pela imunidade, pois só este figura na estrutura obrigacional fiscal.

25. Dessa forma, é insuficiente para o deslinde da controvérsia adentrar na discussão acerca da titularidade de determinado “bem” envolvido na operação tributada.

26. Com base em já assentada jurisprudência predominante da Corte, é certo que a imunidade tributária subjetiva se aplica ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, o que torna irrelevante, para solucionar a presente controvérsia, verificar se o tributo repercute economicamente no patrimônio da RECORRENTE.

27. Ademais, criar a classificação que diferencia tributos entre diretos e indiretos, seria, a bem da verdade, uma criação teratológica. Ainda, trata-se de classificação simplesmente econômica, não podendo ser classificada como jurídica.

28. Aliás, qualquer tributo pode repercutir economicamente e os fatores decisivos para isso não são intrínsecos à natureza da exação. Ademais, uma aferição dos efeitos da transferência do ônus financeiro do tributo seria algo inexato, uma vez que não se pode definir tal dado com exatidão.

29. Dessa forma, patente é a inaplicabilidade da imunidade tributária requerida nos termos da RECORRENTE, à luz do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, devendo o presente apelo extraordinário ser desprovido.

III – DO PEDIDO

30. Ante todo o exposto, requer-se a declaração de não aplicabilidade à RECORRENTE da imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, negando-se, assim, provimento ao recurso extraordinário ora interposto.

Nestes termos,

Pede deferimento.

Brasília, 15 de setembro de 2018.

EQUIPE 118

OAB n. XX.XXX/XX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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