

TAX MOOT COMPETITION BRASIL

EQUIPE N.º 113

MEMORIAIS DA FAZENDA

BRASÍLIA

2018

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Recurso Extraordinário n.º _/_

O **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**, representado pelos Procuradores do Estado, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, apresentar o presente **MEMORIAL**, em face da proximidade do julgamento, pelos motivos a seguir expostos.

1. Síntese Fática

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo ora Recorrente, em razão de o V. Acórdão não ter reconhecido a Imunidade Tributária em relação ao ICMS incidente nas operações de aquisição de medicamentos.

Todavia, em que pesem os louváveis argumentos apresentados pelo Recorrente a fim de reformar o V. Acórdão proferido pelo Tribunal *a quo*, mostra-se evidente a carência de pressupostos jurídicos capazes de realizar tal feito.

Em outros termos, inexistente possibilidade de reconhecer a aplicação da imunidade de entidades, sem fins lucrativos, quando estas não são contribuintes de direito, como acertadamente o Supremo Tribunal Federal (“STF”) tem se posicionado.

Esses são os fatos, passa-se ao direito.

2. Dos Fundamentos Jurídicos

2.1. Imunidade Tributária de Entidades Beneficentes

Recorda-se que a imunidade não consiste em favor ou vantagem àqueles que a possuem, mas em uma garantia constitucional que impede que o Estado, por meio de impostos, venha a tributar certas pessoas ou coisas. Dessa forma, trata-se de verdadeira limitação constitucional que impõe limites à própria competência dos entes da Federação.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho¹ conceitua a imunidade como:

“[C]lasse finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

Em outras palavras, a imunidade é norma estruturante que limita a competência tributária do Estado. Portanto, faz-se necessário analisar o dispositivo constitucional que fundamenta a pretensão do Recorrente, a fim de definir-se a abrangência da imunidade subjetiva.

O art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), determina ser vedado aos entes federativos instituírem impostos sobre o “*patrimônio, renda ou serviços*” de entidades de assistência social, sem fins

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição, editora: Saraiva, 2017. p. 203.

lucrativos, tendo em vista que a assistência social gratuita é um valor tão caro ao constituinte que impediu que o Estado, por meio de impostos, a prejudicasse.

Todavia, o constituinte ressalva, no §4º do art. 150, da CF/88, que tais vedações são restritas ao “patrimônio”, “renda” ou “serviços” relacionados com as finalidades essenciais da entidade. Entretanto, mesmo que não se deva compreender que essas expressões restrinjam a imunidade das instituições, como é o entendimento do STF, a interpretação da Constituição não pode resultar em entendimento que extrapole o ordenamento jurídico, ao passo que o Recorrente se encontra apenas na qualidade de consumidor final da mercadoria, não sendo o sujeito passivo do imposto.

Diante disso, incabível a tentativa do Recorrente em buscar que este Excelso Tribunal interprete extensivamente o dispositivo constitucional, uma vez que não se trata de hipótese de aplicação da imunidade.

2.2. Sujeição Passiva

No que concerne à sujeição passiva do ICMS, mostra-se de suma importância sua análise segundo os ditames do direito tributário, na medida em que somente o contribuinte, reconhecido pelo ordenamento jurídico, poderia se valer da imunidade para obstar a incidência de um tributo.

Nota-se que o sujeito passivo tributário, via de regra, é aquele que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade do imposto, ou seja, é a partir da concretização de seu ato voluntário, previsto em lei, que nasce a obrigação tributária.²

Nesse sentido, Geraldo Ataliba³ destaca:

“[O] sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo.”

² MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 145.

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 77.

Ademais, como se constata no art. 146, III, “a”, da CF/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária que definam, entre outras especificidades, os respectivos contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional.⁴

Partindo dessa premissa, verifica-se que o conceito de contribuinte do ICMS foi materializado no art. 4º, da Lei Complementar n.º 87/1996. Veja-se:

“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.” (Grifou-se).

Dessa forma, mostra-se evidente que o legislador definiu como contribuinte apenas aquele que efetivamente realiza “operações mercantis”, isto é, promove a circulação de mercadorias, transmitindo a outrem a sua titularidade.

Acrescentam-se a esse contexto palavras de Roque Antônio Carrazza⁵, o qual assevera que:

“Saliente-se que o art. 4º da Lei Complementar 87/1996, acertadamente, estipula ser contribuinte de ICMS a pessoa que ‘realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias.’”

Destarte, o destinatário do beneplácito imunizante, em relação ao ICMS, somente pode ser o contribuinte, pois “a relação jurídica se instala entre o sujeito pretensor e sujeito devedor, sem que haja qualquer participação integrativa dos terceiros beneficiados”⁶.

Assim, não podem prevalecer critérios meramente econômicos para imunizar o consumidor final da mercadoria – denominado de “contribuinte de fato” –, pois ele, em verdade, não é, em nenhum momento, contribuinte do ICMS.

⁴ “Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)

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.”

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 13ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 41.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*. p. 206.

Por conseguinte, o valor despendido na aquisição de medicamentos pelo Recorrente não consiste em tributo, mas em preço, uma vez que se refere ao valor acordado entre particulares (vendedor e consumidor); o tributo, por sua vez, é recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, o qual tem relação jurídica com o sujeito ativo.

Nesse sentido, cabe mencionar a jurisprudência do STF, o qual acertadamente decidiu em âmbito de repercussão geral:

“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.”

(RE 608.872 RG, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23.02.2017).

Diga-se, outrossim, que o fato gerador da obrigação tributária não deixa de ser um fato como outro qualquer, ao passo que existem interpretações econômicas, antropológicas, sociológicas e jurídicas para a infinidade dos fatos que se apresentam no mundo.

O Direito não pede à Economia conceitos emprestados, mas cria seus próprios. Segundo Paulo de Barros Carvalho, o Direito “*constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação*”.⁷

Complementando tal entendimento, especificamente quanto ao conceito de “contribuinte de fato”, Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁸ destaca:

“Realmente, a figura do contribuinte ‘de fato’ é uma criação de teorias econômicas, não podendo ser utilizada no campo da

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Ibidem. p. 206.

⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Tributos Indiretos*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 364.

teoria do Direito. Para o Direito o que interessa é a repercussão jurídica, e não a econômica – vale reafirmar. Outrossim, o mencionado sujeito não integra a estrutura do tributo, não podendo exercer qualquer influência para fins de definição do alcance das imunidades tributárias de caráter subjetivo.” (Grifou-se).

No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro⁹ se posiciona:

“Em relação aos tributos indiretos as imunidades constitucionais serão aplicáveis quando a entidade imune for o contribuinte de direito, pouco importando se o encargo financeiro é transmitido a terceiro. Assim, é aplicável a imunidade do art. 150, VI, ‘c’, da CF em relação ao ICMS que seria incidente sobre as operações de circulação de mercadorias das entidades beneficentes. Porém, se o destinatário constitucional da imunidade for apenas contribuinte de fato não há que se falar em não incidência constitucional. É que a Constituição só imuniza os impostos em que o ente imune é o contribuinte de direito, pois a mera repercussão econômica não tem o condão de estender a imunidade ao sujeito passivo que não tem direito à liberalidade constitucional, por ser esta destinada apenas ao consumidor, que não integra a relação jurídico-tributária.”

Assim, em que pese poder haver repercussão econômica do fenômeno jurídico-tributário, o liame jurídico da relação obrigacional existe somente entre o sujeito passivo e o sujeito ativo. Desse modo, o critério “puramente jurídico” mostra-se como o único critério possível para analisar a imunidade tributária em questão, além de ser o mais coerente com o sistema tributário, inexistindo, portanto, a possibilidade da aplicação da imunidade no caso concreto.

Demonstrar-se-á no tópico seguinte que a prevalência da interpretação econômica para reconhecer ao Recorrente a imunidade tributária nas operações em que adquire mercadorias nacionais é completamente incerta, pois o repasse do encargo é algo subjetivo e que, além de ter como base princípios alheios à ciência jurídica, mesmo que levado a cabo seria de impossível sua execução.

2.3. Interpretação Jurídica vs. Interpretação Econômica

⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Mito da Juridicização da Repercussão Econômica na Tributação Indireta*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 385.

No que tange às interpretações jurídica e econômica da abrangência da imunidade, verifica-se, essencialmente, que o Recorrente pretende que o ICMS não incida nas operações em que adquire medicamentos, pois alega ser o “contribuinte de fato” do imposto.

Recorda-se que a expressão “contribuinte de fato” é apenas utilizada para representar a condição de consumidor final da mercadoria, pois este pode acabar sofrendo o ônus econômico do imposto.

Por outro lado, o contribuinte “de direito” é definido como aquele que possui conexão íntima com a hipótese de incidência tributária, ou seja, é quem o direito tributário define como sujeito passivo, obrigado a transferir o tributo aos cofres públicos.¹⁰

Desse modo, o tributo é, sempre, o valor repassado ao fisco pelo sujeito passivo, contribuinte “de direito”.

Com efeito, não se pode negar que a exação tributária afeta a economia e os preços nela praticados, mesmo que indiretamente. Entretanto, o resultado desse impacto consubstancia-se no preço, não sendo justificável dizer que pelo simples fato de pagar-se o preço, suportou-se o tributo.

Logo, mesmo tributos tradicionalmente classificados como diretos, a exemplo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, podem ser “repassados” a outrem pelo sujeito passivo.

Ora, se se aumentasse vertiginosamente a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ou da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, as empresas ver-se-iam compelidas a aumentar seus preços para manterem os resultados esperados com suas atividades, mesmo que os dois tributos sejam classificados como diretos.

Raciocínio idêntico se aplica ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, na medida em que o aumento nas alíquotas do imposto também obrigaria o empresário a elevar seus preços para manter sua atividade rentável.

Ainda que as duas situações descritas acima sejam diferentes da ora analisada, elas servem para elucidar que o fenômeno tributário é demasiado

¹⁰ PINTO, Adriano. *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 26.

complexo, e que as relações econômicas decorrentes da tributação também o são, de modo que qualquer imposto, se entendido como “custo”, pode vir a influenciar, direta ou indiretamente, o preço de mercadorias comercializadas.

De igual modo, o ICMS, que é classificado como indireto por ser “suportado” pelo sujeito que se encontra ao final da cadeia de circulação de mercadorias, pode ser suportado pelo próprio sujeito passivo, contribuinte de direito.

Considere-se, neste momento, a situação de um produto cuja alíquota de ICMS seja 12%, comercializado no contexto de crise econômica – o que, infelizmente, não pode ser visto como fortuito em nosso país. Determinado Estado, sujeito ativo do tributo, também passando por dificuldades, resolve aumentar a alíquota para 18%. O desabastecido contribuinte, por sua vez, considera a situação do mercado e verifica que o repasse integral do aumento de alíquota ao consumidor final diminuiria sobremodo suas vendas e o levaria à bancarrota. Assim, mesmo diante da exação majorada, o contribuinte mantém seus preços – ou até os diminui, dependendo das circunstâncias.

Indaga-se, portanto, quem foi que suportou a exação tributária na situação acima descrita? A resposta, por óbvio, é o contribuinte de direito.

Assim, considerando a complexidade da economia, seria tarefa impossível verificar, caso a caso, quem realmente suportou o ônus do tributo.

Nessa linha de raciocínio, Schoueri¹¹ assevera que:

“[A] transferência do ônus tributário nos tributos sobre vendedores ou sobre compradores é fator que depende da elasticidade da oferta e da demanda, não sendo correto afirmar que determinado tributo é transferido, enquanto outro não o é. Mesmo um tributo dito ‘direto’, como seria o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, também afetará, ou não, os preços da pessoa jurídica (e portanto será ‘repassado’) conforme as condições do mercado, sendo possível que o repasse se dê para trás, quando a pessoa jurídica, em virtude do Imposto de Renda, se vê obrigada a reduzir os custos de seus fatores de produção, impondo a seus fornecedores (inclusive de mão de obra) a redução de seus preços. Na verdade, a eventual translação é fenômeno que somente poderá ser confirmado em cada caso concreto.”

¹¹ SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7ª Edição, Saraiva, 2017, pag. 500.

Por fim, Schoueri conclui ser um erro atribuir a todo imposto “indireto” a qualidade de transferir o impacto do tributo. Como já salientado, tal impacto pode ocorrer, ou não, sendo apenas uma possibilidade dependente dos múltiplos fatores da economia.

Por outro lado, critério mais seguro é o adotado e consagrado pela jurisprudência do STF, que se cinge à relação obrigacional na perquirição do alcance da extensão das imunidades constitucionais.

Diante disso, não se diga que o Recorrente é o sujeito passivo do ICMS, ao passo que, em termos jurídicos, jamais se encontraria na posição de contribuinte do imposto, pois, em sua essência, não foi ele o responsável pela subsunção tributária e não se pode dizer que será sempre quem suporta o ônus econômico do ICMS. Por esse motivo, é impossível reconhecer ao Recorrente a aplicação de sua imunidade em relação a operações de compra de mercadorias.

2.2. Necessidade de Manutenção do Entendimento Jurisprudencial do STF

O citado julgamento do Recurso Extraordinário 608.872/MG, que julgou questão semelhante em âmbito de repercussão geral, simboliza a pacífica jurisprudência desta Corte, há décadas. Não se desconhecem alguns antigos julgados que conferiram a questão semelhante entendimento diverso, como decidiu o Ministro Aliomar Baleeiro em algumas ocasiões nas décadas de 1960 e 1970¹².

Desse modo, vê-se que a jurisprudência do STF se posiciona contrariamente à pretensão do contribuinte, que visa a impedir a incidência do ICMS nas operações em que adquire mercadorias no mercado nacional.

Por fim, diga-se que a via cabível para fazer não incidir o ICMS nos medicamentos adquiridos por entidade de assistência social seria a isenção, tendo o

¹² Vide, por exemplo, RE 68.450-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 04.12.1969.

legislador estadual a competência e a autonomia para concedê-la, como precisamente destaca Schoueri¹³:

“Daí que a coerência do ordenamento reclamaria que os diversos legisladores ordinários isentassem tais situações, já que a imunidade não se faz suficiente para tanto”.

No mesmo sentido se posicionou o Min. Luís Roberto Barroso, em caso análogo ao ora discutido:

“Embora eu ache que seja uma política pública saudável não tributar medicamentos e equipamentos hospitalares, eu acho que ela compete ao legislador, por meio de isenção, e não a nós, por meio de interpretação constitucional extensiva.”
(RE 608.872 RG, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23.02.2017)

Não obstante a viabilidade da isenção, ressalta-se a inexistência de norma específica no Estado do Rio Grande do Sul. Portanto, não há meios de afastar a inexorável tributação no caso concreto, pois não há, por ângulo algum, sustentáculo jurídico para fazer valer a imunidade tributária em operações em que o ente imune figura na posição de comprador de mercadorias nacionais.

3. Pedido

Ante o exposto, o Estado do Rio Grande do Sul pugna a este excelso Supremo Tribunal Federal que negue provimento ao Recurso Extraordinário, para não reconhecer a aplicação da imunidade tributária do Recorrente, prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88, nas operações em que adquire medicamentos como “contribuinte de fato”.

Termos em que,
Pede deferimento.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ibidem. p. 503.