

TAX MOOT COMPETITION BRASIL

II EDIÇÃO

MEMORIAIS DO GRUPO 114

MEMORIAIS DO RECORRIDO

RECORRENTE	INTERESSADOS	RECORRIDO
Hospital Santa Casa de Misericórdia		Estado do Rio Grande do Sul

15/09/2018

Sumário

1. SÍNTESE FÁTICA.....	1
2. DO ENTENDIMENTO JÁ CONSOLIDADO DA CORTE SOBRE A INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE DE FATO.....	1
3. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS NA AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS POR ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (CR)	6
4. IMUNIDADE RESTRITIVA – INOVAÇÃO DA NORMA	8
5. A CONFIGURAÇÃO DO ICMS PAGO PELA AUTORA COMO PREÇO.....	11
6. DA SEGURANÇA JURÍDICA	13
6.1 SEGURANÇA JURÍDICA, UM ASPECTO BASILAR AO ESTADO.....	14
6.2 CONSEQUÊNCIAS DA EXTENSÃO AOS ESTADOS.....	17
7. DOS PEDIDOS.....	18
8. BIBLIOGRAFIA.....	19

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

RECORRENTE: Santa Casa de Misericórdia do Rio Grande do Sul

RECORRIDO: Estado do Rio Grande do Sul

MEMORIAIS DO RECORRIDO

1. SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Recurso Extraordinário que tem por objetivo discutir o alcance da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição da República (CR), com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na aquisição de medicamentos pela entidade Recorrente¹.

Na origem, o Juízo de Primeiro Grau houve por bem julgar improcedente os pleitos formulados pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia do Rio Grande do Sul, ora Recorrente, na Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica, sob o fundamento de que a entidade figuraria como contribuinte de fato, e não de direito. Com isto, entendeu que não seria possível a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da CR².

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso de Apelação perante o Egrégio Tribunal Federal Regional da 4ª Região (TRF-4), que confirmou, pelos mesmos fundamentos, a decisão proferida. Como consequência, a Recorrente interpôs Recurso Extraordinário a esta Colenda Corte.

Conforme será demonstrado ao longo dos presentes memoriais, o pleito da Recorrente carece de fundamento jurídico, razão pela qual deve ser negado provimento ao presente Recurso Extraordinário.

**2. DO ENTENDIMENTO JÁ CONSOLIDADO DA CORTE SOBRE A
INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE DE FATO**

A Recorrente alega que o ônus econômico de impostos do ICMS, que incide diversas vezes ao longo da cadeia de produção e transporte do produto, não é arcado

¹ CASO, para. 1

² CASO, para. 3

pelo chamado contribuinte de direito, ou seja, aquele elencado pela lei tributária como sujeito passivo, mas sim pelo chamado contribuinte de fato, destinatário final. Deste modo, a Recorrente traz para julgamento uma questão não jurídica, mas sim meramente econômica.

Este assunto já foi decidido por esta Colenda Corte Suprema por diversas vezes, firmando seu entendimento no sentido de negar a extensão da imunidade tributária ao contribuinte de fato. Trata-se do Recurso Extraordinário 608.872/MG, julgado sob o rito da Repercussão Geral (Tema 342), no qual restou firmada a seguinte tese: “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”.

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. (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)

Portanto, a primeira consideração que se deve ter em mente sobre o conflito atual é que se trata de um tema recorrentemente decidido por esta Suprema Corte, inclusive em repercussão geral.

Nesse sentido, é importante destacar que o entendimento desta Corte Máxima não foi formado somente no julgamento do RE 608.872/MG, mas sim sendo fruto de reiteradas decisões proferidas em última instância ao longo de meio século passado, tempo em que se construiu o posicionamento da impossibilidade da concessão de imunidade tributária – ainda quando subjetiva – aos contribuintes de fato.

Já na década de 1960, quando do julgamento do RE 55.574/CE (Relator Pedro Chaves, data 20/08/64) e no RE 54.190/CE (Relator Evandro Lins, de 24/09/64), esta Colenda Corte vinha consolidando sua jurisprudência no sentido de que, para fins de gozo da imunidade, pouco importa a repercussão do ônus, tendo sido fixado o seguinte texto para a Súmula 468: “Após a E.C. 5 de 21-11-1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o imposto

federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades”.

No final da década de 60, ocorreram debates, no neste E. STF, entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, no que se refere à extensão da imunidade tributária para tributos indiretos para entes públicos, sob a justificativa que se tratava de “tributação recíproca”, ou seja, entes federados tributando outros entes.

Quanto a estes debates, interessante ressaltar que o argumento utilizado pelo Ministro Baleeiro foi o que denominou de **realidade econômica**, que em verdade desconsidera o ordenamento jurídico e se baseia no que se considera o “real” contribuinte da relação:

Pouco importa que a lei ordinária diga que o contribuinte de iure é o fabricante e que o ônus lhe incumbe. Em Direito Tributário, sobre relevo o elemento econômico, a realidade econômica, e não a roupagem jurídica. Quem suportará, efetivamente, o imposto aplicado a equipamento adquirido pelo Município de São Paulo? Ou lance em separado do preço ou neste o integre veladamente, o tributo é componente desse preço, com a matéria prima, a mão de obra, as despesas gerais da empresa, o lucro desta. Se o imposto é, por exemplo, de 30%, o fabricante não irá suportar por patriotismo esse gravame. Ele o adicionará ao outro, como fator deste, e sobre a soma total acrescerá o seu lucro, sobretudo do contribuinte de facto, no caso – o Município”.

RE 68144, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, Primeira Turma, julgado em 07/11/1969, DJ 29-12-1969 PP-06250 EMENT VOL-00788-06 PP-02399

Percebe-se que esta posição é insustentável, pois não se pode esquecer que o Estado deve seguir as normas e diretrizes estabelecidas, para que não ocorram abusos ou benefícios indevidos. Consideração somente de situações econômicas e esquecimento do plano jurídico é perigoso e traz inúmeros riscos à ordem e segurança jurídica.

Nesse sentido, é importante destacar que, no RE 68.741/SP – julgado um ano após o RE 68.144 –, o Ministro Bilac Pinto contra argumentou a posição exposta pelo Ministro Aliomar Baleeiro, apontando que a ordem jurídica não pode ser esquecida e definindo que o benefício não se aplica para o contribuinte de fato, mas sim, unicamente, ao contribuinte de *iure*:

IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE DE IURE É O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. NÃO É POSSÍVEL OPOR A FORMA JURÍDICA A REALIDADE ECONÔMICA PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA NA LEI.

O CONTRIBUINTE DE FATO E ESTRANHO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO PODE ALEGAR A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RÉCÍPROCA.
(RE 68741, Relator(a): Min. BILAC PINTO, Segunda Turma, julgado em 28/09/1970, DJ 23-10-1970 PP-05083 EMENT VOL-00816-01 PP-00268)

Nas palavras do Ministro Bilac Pinto:

Nas decisões anteriores havia predominado o ponto de vista de que a realidade econômica poderia ser oposta à forma jurídica, para o fim de identificar o contribuinte de fato, embora estranho à relação tributária, e, em consequência, excluir a obrigação fiscal se se tratasse de pessoa jurídica de direito público, compreendida na regra da imunidade recíproca.

Nos acórdãos recentes, ficou assentada a tese contrária, isto é, que não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica e que a relação jurídica se estabelece unicamente entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei.

De acordo com a nova interpretação, a figura do contribuinte de fato passou a ser considerada estranha à relação jurídica tributária, não podendo nela intervir, a qualquer título, para alegar que tem a seu favor a imunidade recíproca.

Com o que foi demonstrado, percebe-se que esta Corte formou entendimento, ao longo da década de 60 e seguindo para 70, que o contribuinte de direito não é imune na relação tributária. Esta mesma Corte, em 1977, formulou a Súmula 591, que determina que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”..

Na sequência, mesmo vários anos após aos julgados mencionadas acima, as decisões seguintes à edição da Súmula 591 reforçam o fato de que, mesmo após a promulgação da Constituição de 1988, o entendimento formado ainda na década 1960 continua vigente na atual ordem constitucional:

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

(ARE 663552 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 12.03.2012)

Se não suficiente, como se pode verificar no RE 608.872/MG (que já fora anteriormente exposto) e no AgRg no RE 599.181, este Supremo Tribunal Federal proferiu, somente no ano de 2017, duas decisões sobre o tema ora em discussão, vez mais confirmando o entendimento que mantém já há várias décadas:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NO MERCADO INTERNO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE DE FATO. NÃO APLICABILIDADE. BENEPLÁCITO RECONHECIDO SOMENTE AO CONTRIBUINTE DE DIREITO. REPERCUSSÃO ECONÔMICA. IRRELEVÂNCIA. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 608.872-RG, admitido sob a sistemática da repercussão geral, decidiu que a imunidade tributária não se aplica às entidades beneficentes quando estas assumem a posição de contribuintes de fato. 2. No julgamento do mencionado paradigma, foi fixada a seguinte tese de repercussão geral: “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”. 3. Nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. (AgRg no RE 599.181, Min. Rel. Roberto Barroso, 1.ª Turma, julgado em 01/12/2017)

Afere-se, portanto, que desde a década de 1960, esta Corte adota o firme entendimento de que a imunidade tributária é única e exclusivamente voltada ao contribuinte de direito do tributo, não se estendendo, em nenhuma hipótese, ao contribuinte de fato. Diante disso, na remota hipótese em que o pleito da Recorrente fosse provido, acarretar-se-ia em flagrante violação aos precedentes da Corte.

Nesse aspecto, é importante mencionar que o art. 926 do Código de Processo Civil de 2015 inseriu no sistema processual brasileiro a obrigatoriedade da uniformização da jurisprudência, mantendo-a estável, íntegra e coerente, inclusive por meio da edição de súmulas.

No que tange à estabilidade da jurisprudência adotada pelo tribunal, observa-se que eventual mudança de posicionamento deve se dar em razão de superação – *overruling* –, o que só pode ocorrer por meio de tese adequadamente justificada, específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, conforme preceitua o artigo 927, § 4º, do CPC.

Logo, para afastar a aplicação de um precedente, e no caso exposto diversos julgados e jurisprudência consolidada, além de súmulas que determinam sobre o tema, deve-se apresentar argumentos e pontos capazes de justificar a distinção do caso em julgamento ou a superação do entendimento já firmado pela Corte Suprema.

Assim, como destaca Ataíde Junior³, a inércia argumentativa pressupõe a modificação do precedente nos casos em que se discuta razões ainda não enfrentadas. A Constituição Federal implicitamente impõe a uniformidade jurisprudencial que garanta: igualdade de tratamento para casos afins; motivação adequada para aplicar ou afastar o precedente, possibilitando ainda o contraditório, por meio de impugnação específica.

Forçoso é concluir que, no caso em discussão, não se verificam razões não enfrentadas nos julgamentos anteriores, que consagrou a *ratio decidendi* acolhida na edição da Súmula 591. Não houve, nessa senda, nenhuma alteração de ordem jurídica, econômica e/ou social que porventura pudesse alterar o impecável entendimento firmando por esta Colenda Corte reiteradas vezes sobre o tema em questão, que bem compreende que a imunidade tributária não se estende ao contribuinte de direito.

Por todo exposto, requer-se o não conhecimento do Recurso Extraordinário interposto pela Recorrente, diante da inegável contrariedade do seu conteúdo em face do firme e irretocável entendimento sumulado deste Colendo Tribunal.

3. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS NA AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS POR ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (CR)

Conforme já assinalado em tópico pretérito, a Recorrente não faz parte da relação jurídica tributária em discussão, no que trata da não incidência do ICMS sobre a aquisição de medicamentos pela entidade beneficente. Por consequência, não há como ter estendida a si a imunidade pleiteada.

Registre-se que o art. 150, VI, “c”, da CR, se refere à vedação ao poder de tributar apenas quanto à instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades de assistência social. Uma vez que a aquisição de medicamentos não se amolda a nenhuma dessas hipóteses, não se revela possível a aplicação do tratamento constitucionalmente previsto, visto que não há previsão expressa na Constituição Federal nesse sentido. Inclusive, em caso análogo, esta Suprema Corte

³ **O princípio da inércia argumentativa diante de um sistema de precedentes em formação no direito brasileiro.** Revista de Processo, v. 229, p. 379.

já adotou essa linha de entendimento, consoante passagem da decisão do Min. Gilmar Mendes:

No caso em questão, **a entidade filantrópica não busca a imunidade sobre a comercialização de bens por ela produzidos, mas sim a imunidade de ICMS cobrado aos seus fornecedores (contribuintes de direito), e a ela repassados como consumidora (contribuinte de fato)**. Dessa forma, a manutenção da decisão impugnada pode ensejar grave lesão à ordem pública, pois se afasta o pagamento de ICMS, a título de imunidade tributária, **sem expressa disposição constitucional nesse sentido**. (SS 3533, Min. Rel. Pres. Gilmar Mendes, julgado em 11/11/2008, DJe 18/11/2008) (Grifos nossos)

Ademais, se faz necessário consignar que, em diversas oportunidades, este Supremo Tribunal adotou uma interpretação restritiva das regras que se referem à imunidade, como se constata:

Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. **Impossibilidade de ser estendida** a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão". Precedentes do Tribunal. - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos. (AgRg no RE 324.600/SP, Min. Rel. Ellen Gracie, 1.^a Turma, julgado em 03/09/2002, DJ 25/10/2002) (Grifos nossos)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. Serviços de transporte de minerais. CF, art. 155, § 3º. Normas constitucionais concessivas de benefício. **Interpretação Restritiva.** Recurso improvido (RE 170.784/mg, Min. Rel. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão Nelson Jobim, 2.^a Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 04/08/2006) (Grifos nossos)

Na verdade, trata-se de pretensão que visa a aplicação da imunidade que desonera os impostos em relação ao patrimônio, renda e serviços para instituições na qualidade de contribuinte de direito. Todavia, se observa que, a despeito de suportar a repercussão econômica, a Recorrente é contribuinte de fato, terceiro estranho à relação jurídico-tributária, como já apontado.

Nesse sentido, Yoshiaki Ichihara⁴ afirma sobre o tema:

No que se refere à aquisição de mercadorias, produtos industrializados, utilização de serviços etc., pela instituição de assistência social, na condição de destinatário comprador ou beneficiário dos serviços, sendo contribuinte o vendedor, o prestador de serviços etc., não se beneficiam as entidades imunes nem os contribuintes de *jure* ou de direito. (grifos nossos)

⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas. 2000. P. 280

Por não estar abarcada pelo art. 150, VI, “c”, da CR, se verifica que a cobrança do ICMS na aquisição de medicamentos, nos estritos termos constitucionais, não mostra ilegalidade alguma no ato.

Ad argumentandum tantum, se faz mister relembrar que, para além do art. 150 da CR, a disciplina do ICMS, inclusive de suas hipóteses de não incidência, se encontra no art. 155, incisos II e XX, da CR de modo que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre 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”. Uadi Lammêgo Bulos⁵ explicita quando não ocorrerá a incidência do imposto:

Em contrapartida, não incidirá sobre: (i) operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (ii) operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (iii) ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º, da Constituição; (iv) nas prestações dos serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (EC n. 42/2003)

Uma vez que a compra de medicamentos, igualmente, não se afigura como uma das hipóteses de não incidência, a única conclusão lógica é a de que a cobrança do ICMS é a adequada, reforçando o não provimento do recurso.

4. IMUNIDADE RESTRITIVA – INOVAÇÃO DA NORMA

Da leitura do art. 150, VI, “c”, da CR, em conjunto com o § 4º do referido dispositivo, se compreende que a imunidade prevista se refere apenas aos impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos, desde que haja uma relação com as suas finalidades essenciais, atendidos os requisitos em lei.

⁵ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1491.

Em momento algum se aponta que a imunidade mencionada atinge a compra de medicamentos realizada pela entidade assistencial, de modo que não é concebível exegese por analogia ou por extensão para abarcar essa hipótese, pois, em matéria de imunidade, o que prevalece é a interpretação restritiva.

Deve-se salientar que o Tribunal tem aplicado a norma nesse sentido, conforme se verifica da análise das decisões proferidas no Recurso Extraordinário 170.184, de relatoria do Ministro Nelson Jobim, que entendeu que a imunidade prevista no art. 155, § 3º, da CF se aplica apenas ao comércio de minerais, e não ao transporte desses.

Nesse mesmo sentido, o Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário 202.149, cujo acórdão foi de lavra do Ministro Celso de Mello, definindo que a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CR, não alcança o maquinário e outros insumos de composição de gráfica, mas sim, tão somente, dos itens elencados e dos semelhantes ao papel.

Há também entendimento doutrinário que aponta para uma posição mais restrita quanto às situações abrangidas pela imunidade. Com a observação em relação ao consumidor, Humberto Ávila⁶ assinala que, a despeito de sua posição, no caso do ICMS, o Tribunal entende ser devida a cobrança do imposto, consoante passagem a seguir:

Nesse sentido, a imunidade abrange não só impostos classificados pelo Código Tributário Nacional como “impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços” (Imposto Territorial Rural - ITR, Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, Imposto sobre Transmissão de bens imóveis e de direitos relativos a eles relativos – ITBI, Imposto sobre a Renda – IR e o Imposto sobre Serviços – ISS), mas também aqueles que, ainda que classificados como impostos sobre a produção e a circulação (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF) repercutam no patrimônio das entidades. O que importa, segundo a Alta Corte, não é a classificação do imposto – se sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, mas se o bem adquirido, no mercado interno ou no externo, repercute no patrimônio da entidade coberta pela imunidade.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, porém, que o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte (ICMS) pode ser exigido das instituições de educação e de assistência social, porque o encargo econômico é transferido para o consumidor. Ainda que – eis que paradoxal nesse entendimento – o consumidor seja necessitado. (Grifos nossos)

⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 299-300.

Acerca de um rol de possibilidades de incidência da imunidade, Betina Treiger Grupenmacher⁷ também reitera as hipóteses estritas de aplicação do art. 150. VI, “c”, da CR, conforme se observa do escólio transcrito na sequência:

Quanto à alínea “c” convém esclarecer que a imunidade das instituições de educação e assistência social protege-as **apenas** da incidência do **imposto sobre a renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços**.

Tal imunidade existe em face aos nobres e elevados fins de tais entidades, que tomam para si certas atribuições que, em princípio, seriam de responsabilidade do Estado. (Grifos nossos)

Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado⁸ não contrasta com as considerações supra:

Destaque-se que a imunidade em estudo se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, mas estes são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade imune, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos (CTN, art. 14, § 2º).

Não é possível negligenciar que, conforme ressaltado no item anterior, a disciplina do ICMS (inclusive, com relação às hipóteses e imunidade) tem previsão no art. 155 e seguintes, da CR, reforçando o argumento de que o caso em comento (aquisição de medicamentos) não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 150, da Lei Maior. Quanto às possibilidades de não incidência, é válido mencionar o excerto doutrinário de Roque Antônio Carrazza⁹:

Temos para nós que o ICMS não incide quando a mercadoria se completa nas unidades produtivas, mesmo havendo a aplicação de novos materiais. Também não há incidência quando a mercadoria transita entre setores da indústria integrada, porquanto não são estabelecimentos autônomos, que realizam operações mercantis. Aliás, a tributação neste caso seria sobre “o patrimônio da empresa no *iter* produtivo e não sobre a circulação de mercadorias”.

Igualmente, não é devido ICMS “na movimentação de bens de produção própria para autoconsumo, porque ainda nesta hipótese não há transferência da posse ou propriedade nem movimentação do bem no ciclo econômico”. O ICMS também não incide nos casos de imunidade (operações com livros, jornais, periódicos e papel de imprensa, exportação de produtos industrializados, operações com ouro, quando definido em lei como instrumento cambial ou ativo financeiro etc.).

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997. p. 135.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. p. 294.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 85.

Por fim, em vista da argumentação acima, se atenta que se deve observar a interpretação restritiva do art. 150, VI, “c”, da CR. Porquanto, a circunstância em apreço não se afigura a nenhuma de suas hipóteses (patrimônio, renda ou serviços), em deferência ao posicionamento tanto da doutrina quanto da jurisprudência.

5. A CONFIGURAÇÃO DO ICMS PAGO PELA AUTORA COMO PREÇO

A Recorrente alega que a retirada de tributos indiretos, como ICMS, que afeta a cadeia de consumo (repassados para adquirente final), poderia acarretar uma diminuição nos preços dos produtos. Completa que isso poderia, conseqüentemente, reduzir custos para entidades beneficentes.

Esta compreensão parte do conceito de Ciência das Finanças, área que estuda o impacto dos tributos sobre a economia. Contudo, esse pensamento simplista não possui nenhuma base para sua sustentação. Existe uma diversidade de custos, variações de mercado e objetivos empresariais que devem ser calculados para definir o preço de uma mercadoria. A retirada de um tributo não iria necessariamente beneficiar estas entidades, como argumentado.

O voto do Ministro Dias Toffoli no RE 608.872/MG fez uma breve síntese de fatores que influenciam o valor de um produto, referenciando ao texto de Luís Eduardo Schoueri:

Sobre a influência da tributação na formação de preços, Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos ensinamentos de Cesare Cosciani (Principios de ciencia de la hacienda. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (...).

(RE 608.872/MG, Min. Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, DJe 27/09/2017)

A conclusão de que a redução dos impostos resulta diretamente na diminuição do preço considera uma situação ideal de mercado, ou seja, que não existiria nenhuma interferência de valores externos ou variações. A partir do entendimento do mesmo doutrinador, Luís Eduardo Schoueri¹⁰, citado por esta Colenda Corte, aponta cinco fatores que afetam o sistema econômico e que demonstram a impossibilidade de um raciocínio simplista como o defendido pela Recorrente:

Ocorre que a premissa acima (existência de condições ideais de mercado), embora válida enquanto modelo para estudos acadêmicos, não se encontra em sua forma pura nos mais diversos setores da economia. Fala-se, então, em *falhas de mercado*, para referir-se ao conjunto das disparidades entre situações concretas da economia, assim arroladas: (I) falha de origem: física ou cultural: mobilidade de fatores; (II) falha de origem legal: acesso à informação; (III) falha de estrutura: concentração econômica; (IV) falha de sinal: externalidades; e (V) também falha de sinal, decorrente de uma falha de incentivo: suprimento dos bens coletivos.

Discorrendo sobre os pontos apresentados por Schoueri: o primeiro consiste em fatores sociais e culturais, ou regionais, para que embora haja (influxos econômicos) não ocorrerá uma mudança para compensá-los; o segundo refere-se a falta de informação para todos os participantes daquele mercado; terceiro trata-se da concentração de recursos na mão de um produtor ou comprador; o quarto os custos externos que afetam o negócio; por fim, o quinto aborda os bens que são usufruídos mais de uma pessoa, assim não possuem incentivo para pagar por outro. Portanto, cada um dos itens apontados requer uma análise profunda para compreender como o mercado de determinado produto funciona e se estabelece.¹¹

A mera alegação de redução de preço por um desses fatores ignora que há influxos e variações constantes. Até mesmo o Ministro Aliomar Baleeiro¹², um dos introdutores da Ciência das Finanças no Brasil, aponta que há possibilidade de que impostos sejam contrabalanceados por outros fatores:

Tal como foi sumariado nas linhas acima, temos uma primeira aproximação, que precisa ser completada com os elementos concretos da realidade. Esta

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 43.

¹¹ *Ibidem*, p. 43-45.

¹² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças** (atual. por Dejalma de Campos). 16° ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 165-166.

não é tão simples. Nem sempre o contribuinte de direito logra descarregar no retalhista, nem este no consumidor, todo o gravame sofrido pela percussão. Às vezes, a repercussão é parcial. Outras vezes, nenhuma, porque, em certas condições, ela se realiza *para trás*, isto é, do comprador para o vendedor, que então, suporta, no todo ou em parte, o tributo. (...)
Admite-se também a repercussão em *superfície*, quando a carga é suportada parcialmente pelo contribuinte *de direito*, pelo *de fato* e por cada um dos intermediários (atacadista, retalhista etc)
Para uma previsão de como se desenvolverá o fenômeno em caso concreto, há necessidade do conhecimento de vários outros dados do problema, segundo o tipo do imposto, sua técnica, o fato de operar o vendedor em monopólio, oligopólio ou livre competição, a rigidez ou a elasticidade da procura etc.”

Schoueri¹³ ainda aponta que o tributo não tem somente uma carga negativa a sociedade, este pode corrigir **falhas de mercado**:

Reconhecidas as falhas de mercado e a contribuição positiva da tributação para sua correção, conclui-se que existe, sim, um espaço adequado para aquela. Afinal, se uma má política tributária pode implicar perdas de eficiência, a tributação pode igualmente servir para corrigir as falhas de mercado, gerando maior eficiência. Em síntese: seu efeito alocativo, longe de necessariamente implicar perda de eficiência, pode aprimorar os mecanismos de mercado.

(...)

Conclui-se, daí, que a tributação, conquanto oferecendo o risco de gerar ineficiência na busca da equidade, tem pela frente espaço onde esse dilema pode ser resolvido de modo positivo, quando o tributo, ao alocar recursos entre o setor público e o privado, e entre os agentes deste, acaba por induzir comportamentos de acordo com objetivos da própria política econômica.

Ou seja: se o tributo pode gerar ineficiências, distorcendo um mercado em funcionamento, por outro lado a tributação ter efeito inverso, corrigindo falhas de mercado e, deste modo, gerando maior eficiência. Cai por terra, daí o mito de que todo tributo gera efeitos negativos; o papel do tributo ultrapassa sua função arrecadadora, cabendo verificar seu efeito sobre o mercado, exigindo-se da tributação um ganho de eficiência econômica.

Portanto, não se pode argumentar que haverá um real ganho para a instituição visto os inúmeros fatores que incidem no preço, também não se pode considerar que o tributo somente acarreta em prejuízos para a circulação da mercadoria.

6. DA SEGURANÇA JURÍDICA

6.1. Segurança jurídica, um aspecto basilar ao Estado:

Não obstante as razões expostas pela Recorrente, seu pleito não pode prosperar, tendo em vista as consequências decorrentes de eventual decisão que

¹³SCHOUERI. Op. cit., p. 45-46.

reconheça a imunidade tributária, quanto à instituição de assistência social na aquisição de medicamentos, na posição de contribuinte de fato.

Consoante as considerações aqui já elencadas, esse tema já possui posição consolidada e clara acerca da matéria. Uma mudança radical desse entendimento acarretaria em verdadeira inobservância da segurança jurídica. Esse valor que, como uma expressão do princípio do Estado de Direito, apresenta uma função relevantíssima no sistema jurídico, que repercute na própria realização do direito material, em conformidade com o ensinamento de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁴.

Atenta-se para o fato de que a segurança jurídica se refere, em suma, à percepção de previsibilidade acerca do tratamento dado pelas normas jurídicas às relações sociais.

A possibilidade de concessão dessa imunidade ao ente de direito, em caso de alteração do entendimento já consolidado por esta Corte, seria aberto um flanco em relação aos demais impostos de natureza indireta – tal qual o IPI –, de modo que haveria incerteza tanto para o Estado (que realiza a arrecadação do tributo).

Nesse sentido, se faz mister atentar para a importância da segurança jurídica como a previsibilidade do tratamento dado pela norma jurídica às relações sociais, permitindo o exercício de direitos de maneira isonômica e sem surpresas.

Nessa linha, Paulo Barros de Carvalho¹⁵ aponta a noção de segurança jurídica:

(...) dirigido à implementação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.

Somente após a aplicação ao longo dos anos de um entendimento consolidado pelos Tribunais é possível atingir a estabilidade da norma, de modo a repelir arguições de nulidade e argumentações que se propõem a formar uma interpretação antípoda à *ratio* da disposição legal.

¹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 408.

¹⁵ CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 176.

A segurança jurídica possui caráter fundamental e imprescindível na construção do Estado de Direito. É o que proporciona equilíbrio e previsibilidade aos jurisdicionados, conforme se depreende do excerto doutrinário de Carlos Blanco de Morais *apud* Georges Abboud¹⁶:

A segurança jurídica deve ser entendida como um princípio que “enuncia o imperativo de garantia da certeza da ordem jurídica, nas suas dimensões de estabilidade, coerência e igualdade, permitindo aos cidadãos organizarem a sua vida individual, relacional e coletiva, no respeito pela previsibilidade ou calculabilidade normativa de expectativas de comportamento e consequencialidade nas respectivas ações.

Inclusive, este Supremo Tribunal Federal já destacou a importância da segurança jurídica, em outras oportunidades, quando analisou questões de natureza tributária, conforme se depreende da leitura dos julgados em sequência:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - TRIBUTÁRIO - ZONA FRANCA DE MANAUS - ÁREA LIVRE DE COMÉRCIO, DE EXPORTAÇÕES E IMPORTAÇÕES, E DE INCENTIVOS FISCAIS - ISENÇÃO QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES PERTINENTES AO PIS/COFINS - ALEGADA VIOLAÇÃO A PRECEITOS INSCRITOS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - AUSÊNCIA DE OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO - NECESSIDADE DE PRÉVIA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL, NOTADAMENTE DO DL Nº 288/67 - PRAZO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DAS NORMAS INSCRITAS NOS ARTS. 3º E 4º DA LC Nº 118/2005, NOTADAMENTE DAQUELA QUE SE REVESTIRIA DO CARÁTER DE INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA (LC Nº 118/2005, ART. 3º) - DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA INTERPRETATIVA DE REFERIDO PRECEITO LEGAL, QUE INTRODUZIU, NO TEMA, EVIDENTE INOVAÇÃO MATERIAL DE ÍNDOLE NORMATIVA - PERFIL DAS LEIS INTERPRETATIVAS NO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO BRASILEIRO - INTEIRA SUBMISSÃO DE SEUS ASPECTOS FORMAIS E DE SEU CONTEÚDO MATERIAL AO PERMANENTE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DO PODER JUDICIÁRIO (ADI 605-MC/DF, REL. MIN. CELSO DE MELLO) - **INCOLUMIDADE DE SITUAÇÕES JURÍDICAS DEFINITIVAMENTE CONSOLIDADAS, TAIS COMO PREVISTAS NO INCISO XXXVI DO ART. 5º DA LEI FUNDAMENTAL, COMO EXPRESSÃO CONCRETIZADORA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA - PRECEDENTE EMANADO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, FIRMADO EM JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE 566.621/RS), EM CUJO ÂMBITO TAMBÉM SE RECONHECEU A EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL - AGRAVO IMPROVIDO.**

(AgRg no RE 596.673/RS, Min. Rel. Celso de Mello, 2.^a Turma, julgado em 07/02/2012, DJe 23/02/2012) (Grifos nossos)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS. ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A

¹⁶ ABBOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 386.

TRIBUTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. A Segunda Turma desta Corte firmou precedentes no sentido da não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN. 2. **A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas.** Neste contexto, "gerais" não significa "genéricas", mas sim "aptas a vincular todos os entes federados e os administrados". 3. Diferença entre isenção heterônoma, vedada pela Constituição, e normas gerais em matéria tributária. Estabelecer a diferenciação entre serviços financeiros e demais tipos de serviço faz parte do papel da União como representante da Nação. Ademais, os entes federados e a população municipal participam da vida política da Federação, representados pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, de modo a descaracterizar quebra de autonomia ou falta de mandato de representação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AgRg no RE 433.352/MG, Min. Rel. Joaquim Barbosa, 2.ª Turma, julgado em 20/04/2010, DJ 28/05/2010) (Grifos nossos)

Cumprido destacar que a segurança jurídica exerce um papel de verdadeira estabilização dos pronunciamentos judiciais, ocasionando um dever de se manter a integridade da jurisprudência pelas Cortes, em observação aos precedentes que essas produzem. Ingo Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero¹⁷ discorrem sobre o tema:

A segurança jurídica, a igualdade e a necessidade de coerência da ordem jurídica impõem respeito aos precedentes judiciais. (...) A obrigação do Poder Judiciário de seguir precedentes é oriunda da natureza interpretativa do direito e da própria constituição. O CPC de 2015 apenas explicita a existência do dever de seguir precedentes. Trata-se de imposição do Estado Constitucional.

Em síntese, é necessário levar em conta o apego que se tem à interpretação da norma, de forma a garantir a segurança e a previsão de continuidade das relações, e, por corolário lógico, elidindo os riscos das interpretações diversas.

Destarte, em deferência à segurança jurídica, valor tão caro no sistema jurídico, a conclusão não é outra senão pelo desprovimento do recurso interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia do Rio Grande do Sul.

¹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 855.

6.2. Consequências da extensão aos Estados

Ao considerar-se a possibilidade de extensão da imunidade, deve-se notar que não serão somente as entidades sociais, como hospitais e programas educacionais, que terão este benefício. O art. 150, IV, da CR, apresentam em suas alíneas diversos outros entes que gozam dessa imunidade, como entidades federativas; templos de qualquer culto; partidos políticos, incluindo as suas fundações; além de sindicatos. Também se deve notar que o § 2º do art. 150 também estabelece a extensão para autarquias e fundações do Poder Público. Portanto, há uma diversidade de entes que poderiam ser beneficiados por esta extensão.

Percebe-se que a extensão desse benefício poderá prejudicar toda a estrutura de arrecadação para diversas cadeias de produção. Não se trata somente de hospitais que realizam atendimentos à um público carente, mas diversos entes serão beneficiados. Todos os tributos que poderão ser repassados indiretamente, e se deve lembrar que não há nenhum dado que evidencie repasse empiricamente, serão excluídos da arrecadação.

Considerando somente o ICMS, este é o imposto com o qual os estados da federação têm maior arrecadação. O total arrecado com tributos, no Brasil, no ano de 2017, foi de R\$ 2 trilhões. Deste valor, R\$ 445 bilhões são somente do ICMS¹⁸, ou seja, em torno de 22% dessa receita.

Importante considerar que a maior parte do valor do ICMS é exclusivo do Estado, sendo, assim, um importante mecanismo de autonomia das receitas dessas entidades da federação para seus próprios projetos. Uma parte desses valores também é repassado para os Municípios por meio do Valor Adicional, possibilitando uma receita autônoma aos entes municipais também.

Ainda deve-se lembrar que o contexto atual brasileiro é de crise econômica. Diversos entes estaduais não conseguem pagar os seus servidores públicos, tendo que parcelar o reajuste da inflação anual para poder colocar suas contas em dia. Percebe-se que há risco tanto para a arrecadação das entidades brasileiras quanto para segurança jurídica, pois, como já discutido, o ordenamento jurídico não determina uma aplicação de imunidade dessa magnitude.

¹⁸ Valores retirados do site CONFAZ: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao> em 5/09/2018, às 17:00.

Desta forma, diante dos fundamentos aqui apresentados, vemos que a impossibilidade de extensão da norma imunizante ao contribuinte de fato, além de constituir matéria de jurisprudência consolidada por esta Corte, trata-se de uma violação expressa ao próprio texto constitucional, cuja matéria encontra-se bem definida quanto a possibilidade de aplicação, devendo tal pleito ser discutido no âmbito do Legislativo Estadual conceder isenção para tal imposto.

7. DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto, sob à óptica do entendimento desta Corte Suprema, na decisão do RE nº 608.872/MG, em sede de repercussão geral, que decidiu pela impossibilidade de conferir a imunidade tributária subjetiva em relação ao ICMS ao contribuinte de fato, bem como pelas demais razões expostas ao longo dos presentes memoriais, o Recurso Extraordinário da Recorrente deve ter seu provimento negado.

8. BIBLIOGRAFIA

- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATAIDE JR., Jaldemiro Rodrigues. **O princípio da inércia argumentativa diante de um sistema de precedentes em formação no direito brasileiro**. Revista de Processo, v. 229.
- ABBOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças** (atual. por Dejalma de Campos). 16° ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 176.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas. 2000. P. 280
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 408.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.