

II TAX MOOT COMPETITION BRAZIL

**MEMORIAL DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DO RIO GRANDE
DO SUL**

Equipe nº 123.

SUMÁRIO

1 BREVE SÍNTESE FÁTICA.....	3
2 QUESTÃO CONSTITUCIONAL.....	3
3 AUSÊNCIA DE RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE.....	4
4 A IRRELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO.	12
5 AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO RECORRENTE..	14
6 IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE ADMINISTRATIVO DA IMUNIDADE NO CASO EM TELA.....	15
7 DISTORÇÃO ECONÔMICA E ONERAÇÃO IRRAZOÁVEL DO CONTRIBUINTE DE DIREITO	17
8 CONCLUSÃO.....	20
9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	22

Excelentíssimos Senhores Ministros do Supremo Tribunal Federal,

1 BREVE SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia, ora Recorrente, em face da Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul, ora Recorrido, com o intuito de ver declarado o direito à imunidade prevista no art.150, VI, “c” da Constituição Federal na aquisição de medicamentos utilizados na prestação dos serviços da entidade de assistência social, havendo verdadeira relação consumerista entre as partes.

No caso em apreço, o Recorrente adquiriu medicamentos de fornecedor particular para atendimento de seus pacientes internados, suportando o repasse econômico do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) destacado na nota fiscal.

Por se tratar de entidade de assistência social sem fins lucrativos, o Recorrente pretende obter a tutela jurisdicional para ver declarada a imunidade tributária referente ao ICMS na operação em questão.

Contudo, em que pese o despendido pelo Recorrente na peça recursal, as decisões das instâncias ordinárias não merecem reforma por estarem em perfeita harmonia com a doutrina e legislação pátria, bem como com a jurisprudência pacificada por esta E. Corte no Recurso Extraordinário nº 608.872/MG, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, com repercussão geral reconhecida. Assim, não havendo que se falar em aplicação da imunidade no caso em tela, conforme doravante se demonstrará.

2 QUESTÃO CONSTITUCIONAL

A discussão cinge-se à aplicabilidade da imunidade constitucional prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal ao ICMS, a qual o Recorrente alega ser detentor nas operações de aquisição de medicamentos de fornecedores que não possuem imunidade. Nessas operações, o Recorrente é mero contribuinte de fato do imposto, o que afasta a aplicação da imunidade pretendida.

Referida imunidade visa proteger patrimônio, renda e serviços da entidade no exercício de sua função social, o que é indubitavelmente garantido ao Recorrente pela Constituição Federal de 1988.

A questão posta em análise é a possibilidade de aplicação da imunidade na hipótese em que a entidade não integra a relação jurídico-tributária, arcando apenas com o repasse

econômico do tributo na forma de pagamento de preço quando adquire medicamentos e insumos para tratamento de seus pacientes internados, situação não abrangida pela previsão constitucional do art. 150, inc. VI, alínea “c”.

Contudo, importante destacar que não há afronta à imunidade constitucional, visto que, conforme o entendimento pacificado por este E. Supremo Tribunal Federal, para ser cabível a imunidade, é imprescindível que o ente integre a relação jurídico-tributária, sendo **contribuinte de direito** do tributo.

A relação tributária instituída no caso é formada pelo Estado, ora Recorrido, e o fornecedor de medicamentos, que é o contribuinte de direito do ICMS. O Recorrente, ao adquirir produtos do fornecedor, estabelece **mera relação consumerista**, pagando o preço do medicamento, que, por sua vez, é formado por outros fatores além do ICMS.

Assim, apenas o fornecedor figura como verdadeiro contribuinte do imposto, e, por conseguinte, não cabe à entidade requerer a imunidade de um tributo do qual ela não é contribuinte. Ademais, entender cabível a imunidade na hipótese dos autos é **impor ao contribuinte de direito (fornecedor) um ônus desarrazoado**, visto que, nos casos de não-incidência do ICMS, o crédito das operações anteriores será anulado, bem como não haverá crédito a compensar nas operações seguintes, por força do art. 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição.

Por outro lado, a concessão da imunidade nestas operações poderá ocasionar grave impacto na ordem econômica, inviabilizando o cumprimento dos princípios constitucionais da livre concorrência entabulado no art. 170, inc. IV, e da livre iniciativa previsto no art. 170, parágrafo único, ambos da Constituição.

Essa intervenção na economia, através da concessão da imunidade gerará diversos prejuízos ao mercado de fármacos, tendo em vista que o fornecedor que vender a uma entidade de assistência social terá de arcar com o ônus tributário integral, e ainda sem poder compensar os créditos decorrentes da não-incidência tributária.

Dessa forma, a questão constitucional no caso concreto é a aplicação da imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição na hipótese em que a entidade de assistência social é mera contribuinte de fato, o que não é cabível, pelas razões a seguir aduzidas.

3 AUSÊNCIA DE RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE

As entidades de assistência social fazem jus à imunidade subjetiva prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. Entretanto, vale destacar de início que a imunidade apenas será aplicável quando o ente imune integrar a relação jurídico-tributária, o que não é o caso dos autos. Ademais, a própria Constituição restringe o âmbito de aplicação da imunidade à renda, patrimônio e serviços das entidades.

A imunidade tributária preconizada no texto constitucional visa proteger o patrimônio, renda e serviços das instituições de assistência social, *in verbis*:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, **sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;**

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", **compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços**, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (Grifou-se)

Doutrinadores como Carrazza¹ consideram a imunidade como norma de competência negativa, ou incompetência, dos entes políticos, *in verbis*:

As normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações.

Ademais, Ives Gandra da Silva Martins considera a imunidade um instrumento democrático, que visa manter a liberdade de expressão e o direito de ação dos cidadãos, possuindo, ainda, o intuito de fomentar a atuação privada em atividades precipuamente estatais, visando a melhor prestação dos serviços essenciais, como educação e saúde².

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 594.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias** (pesquisas tributárias - nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 32.

Sob a ótica das imunidades, a exação tributária reveste-se de um caráter extrafiscal, para considerar o tributo além da mera arrecadação estatal, levando-se em conta também os aspectos econômicos do objeto da tributação e, especialmente nos casos de imunidade, sua função social.

Assim, a imunidade alcança contribuintes que atuarão nas atividades essenciais do Estado, promovendo sua descentralização e aumentando a quantidade e a qualidade de serviços básicos postos à disposição da população.

Vale assinalar o conceito de extrafiscalidade, segundo Celso de Barros Correia Neto³:

Em linhas gerais, é possível afirmar que a fiscalidade designa situação em que se usa do tributo para o atendimento de objetivos, estrita ou predominantemente, financeiros, ou seja, para arrecadar. E a extrafiscalidade, por sua vez, define-se pela negativa: **será extrafiscal toda atividade tributária que se guie, exclusiva ou preponderantemente, por outros critérios, objetivos ou interesses diversos da aquisição de recursos públicos.** Ali, considera-se tributo como pressuposto do gasto público, elemento necessário à atividade fiscal; aqui, como instrumento de política pública, levando-se em conta as implicações que pode projetar para além da atividade financeira do Estado, na conduta dos particulares. (Grifou-se).

A concessão de imunidade a entidades sem fins lucrativos incentiva a participação privada na educação e assistência social, garantias fundamentais da Constituição de 1988, para que, ao lado do poder público, a iniciativa privada seja ator-fomentador do aumento da oferta da prestação de serviços educacionais e assistenciais.

Sob esse enfoque colaborativo, não seria razoável exigir impostos dessas entidades que, a despeito da morosidade e carência do Estado, realiza a atividade pública oferecendo serviços que deveriam ser prestados inicialmente pelo poder público, conforme os ensinamentos de Carrazza⁴:

Tipificaria indesculpável contrassenso (e o Direito se compadece com o bom senso) se as pessoas políticas exigirem impostos de entidades non profits, ou seja, cujo patrimônio ou eventuais superávits está preordenado ao desempenho de funções tipicamente estatais. Noutras palavras, seria um despautério jurídico o Estado, que, em matéria educacional e assistencial, está longe de fazer o que deve, ainda por cima viesse a cobrar impostos das entidades que, sem fins lucrativos, o substituem.

³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 81-82.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Parecer PEC nº 287/2016: sua não-repercussão nas imunidades tributárias contempladas nos arts. 150, VI, “c” e 195, §7º da CF – Questões conexas. **Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF)**. São Paulo, 2017. p. 19.

Nesse ínterim, a imunidade se apresenta como competência negativa do Estado e uma forma de harmonizar direitos e princípios fundamentais, garantir efetividade, e, ao mesmo tempo, estimular a atuação das pessoas imunes. Assim, dentre as relações tributárias a Constituição elege os sujeitos passivos que não serão atingidos pela tributação no exercício do seu mister, conforme §4º do art. 150 da CF/88.

Entretanto, é importante ressaltar que, por disposição constitucional expressa, a imunidade se presta a proteger estritamente o patrimônio, renda e serviço dos entes imunes, **não sendo aplicável a todas as relações tributárias** estabelecidas entre esses entes e o Estado.

Ao proteger patrimônio, renda e serviços, a Constituição elege três importantes esferas de constituição e atuação dos entes imunes visando, justamente, fomentar a atuação privada nas atividades públicas. Contudo, as regras imunizantes não devem ser interpretadas de forma ampla e irrestrita, sob pena de se privilegiar em demasia determinados contribuintes em detrimento de outros, violando os princípios da igualdade (art. 150, inc. II, CF/88), capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), livre concorrência (art. 170, inc. IV, CF/88) e livre iniciativa (art. 170, § único, CF/88).

Apenas atividades ligadas à finalidade essencial da entidade será imune, sob pena de o próprio Estado incentivar uma concorrência desleal, conforme asseverado por Ives Gandra da Silva Martins⁵:

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º da Lei Suprema. Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos. **Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória.** Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias** (pesquisas tributárias - nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 45-48.

montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente. (Grifou-se).

O Recorrente mantém convênio com o Sistema Único de Saúde (SUS), recebendo um subsídio de 60% para a consecução de seu fim social e oferta de atendimento médico-especializado à população em geral. Entretanto, como pessoa jurídica de direito privado, exerce outras atividades para a sua manutenção.

Nesse contexto, de acordo com o autor supracitado, é necessário distinguir as atividades essenciais protegidas pelo §4º do art. 150 da Constituição das demais atividades exercidas pelo ente, realizando uma interpretação restritiva da imunidade constitucional. Contrário fosse, haveria verdadeira interferência estatal na economia, privilegiando determinados contribuintes em detrimento de outros, impactando diretamente a livre concorrência e o princípio estatuído no art. 173, *caput* e §4º da Constituição.

A respeito da aplicação da imunidade, o autor Paulo de Barros Carvalho⁶ defende a interpretação restritiva como primor do positivismo da norma:

Dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, que não suportam fracionamentos, protegendo de maneira absoluta as pessoas, bens ou situações que relatam, é discorrer sem compromisso; é descrever sem cuidado; sem o desvelo necessário à construção científica. (...) Para que fique delineado integralmente o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum outro expediente seja preciso para sua perfeita identificação no mundo factual.

Seguindo a mesma linha, Vidigal⁷ assevera que “a imunidade não é absoluta” e entendê-la de modo extensivo, aplicando-a a todas as relações do ente imune, é afrontar diretamente a ordem econômica, especialmente os princípios da livre concorrência e livre iniciativa, uma vez que essa entidade também atua em regime de concorrência com outras empresas privadas.

No caso em tela, o Recorrente pretende alcançar a imunidade do ICMS em uma operação meramente comercial, qual seja: a aquisição de medicamento para tratamento de seus pacientes internados. Contudo, **no caso dos autos, não há que se falar em relação tributária,**

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 172.

⁷ VIDIGAL, Carlos Linek. **Poder de tributar: seus efeitos sobre a concorrência**. 2015. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 170.

tampouco em imunidade na operação, sendo certo que a relação jurídica estabelecida entre o Recorrente e o fornecedor na aquisição de medicamentos é estritamente consumerista, ainda que haja o repasse econômico do tributo.

O Recorrente é mero contribuinte de fato do ICMS, não integrando a relação tributária, que, por sua vez, é composta pelo fornecedor/particular (contribuinte de direito) e o Estado do Rio Grande do Sul, ora Recorrido.

Ricardo Lodi⁸ leciona que a Constituição apenas imuniza impostos em que a entidade assistencial é contribuinte de direito, veja-se:

Em relação aos 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. 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 a entidade imune for apenas contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade. É que a Constituição só imuniza os impostos em que o ente imune é o contribuinte de direito.

Ao adquirir insumos de fornecedor particular, o Recorrente paga o **preço**, estando nele embutido o valor do produto, os custos das despesas de produção e comercialização, inclusive os custos fiscais. O que pretende o Recorrente é estratificar o preço dos medicamentos adquiridos para se isentar da parcela concernente ao repasse econômico do valor pago a título de ICMS.

A atividade empresária é norteadada pela obtenção de lucro, visando a perpetuação no mercado em concorrência com as demais empresas do ramo. Desse modo, o fornecedor precisa avaliar diversos aspectos no momento da formação do preço, como os gastos decorrentes da atividade empresária, as verbas trabalhistas, custos de obtenção de matéria prima, custos de produção do produto final, inclusive o que dispendeu a título de pagamento de tributos em toda a cadeia produtiva.

A relação tributária no presente caso foi estabelecida entre o fornecedor que praticou o fato gerador e o Estado Recorrido, e, após satisfeita a obrigação, a relação foi extinta. A Lei Kandir dispõe no art. 2º, inc. I que **o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias**. Por sua vez, o contribuinte/sujeito passivo é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações

⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 187.

de circulação de mercadoria (...)"'. Ora, quem praticou o fato gerador, quem é o contribuinte do tributo é o fornecedor de medicamentos, não o Recorrente.

Desta feita, o repasse econômico do cumprimento dessa obrigação se deu em momento posterior e no âmbito das relações de consumo, por meio da **constituição do preço do produto**. O Recorrente é, portanto, alheio à relação tributária e não possui qualquer interesse jurídico a ser tutelado.

Hugo de Brito Machado⁹ apresenta com clareza a diferenciação entre o pagamento de preço e o pagamento de tributo realizado pelo contribuinte de fato, *in verbis*:

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. 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.

Nesse sentido, esta Corte já pacificou o entendimento no sentido de não ser aplicável a imunidade ao mero contribuinte de fato fixando a Tese nº 342 no julgamento do RE 608.872/MG, julgado sob a dogmática da repercussão geral¹⁰, que restou assim redigida:

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.

O recurso acima citado versou sobre matéria idêntica: possibilidade de aplicação da regra imunizante do art. 150, VI, alínea “c” da Constituição sobre o ICMS incidente sobre

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 286-287.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, julgamento em 23.02.2017, publicado no DJe em 27.09.2017.

insumos, medicamentos e serviços adquiridos pela Casa de Caridade Muriaé – Hospital São Paulo, entidade de assistência social sem fins lucrativos, quando esta figura como mera contribuinte de fato.

Em seu voto, o relator Ministro Dias Toffoli consignou:

Vide que o ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, **desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual**. Note-se, ademais, que 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. (Grifou-se).

O repasse econômico dos tributos e a imunidade aplicável aos contribuintes de fato é assunto discutido no Supremo Tribunal Federal desde os anos setenta do século vinte sob o enfoque da imunidade recíproca, mas perfeitamente aplicável à tributação sobre o patrimônio, como no caso do ICMS.

Segundo Regina Helena Costa¹¹, a discussão a respeito da imunidade de tributos indiretos é a maior já enfrentada pelo STF, especialmente em razão do posicionamento diametralmente oposto dos Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto.

Em 1970, o Ministro Bilac Pinto, ao julgar o RE 68.741/SP¹², considerou o contribuinte de fato como sujeito alheio à relação tributária, portanto, não imune. Em seu voto, o Ministro entendeu que:

Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica e que a relação tributária 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. (Grifos no original).

A partir de então, esse é o entendimento majoritário do STF a respeito da ausência de imunidade ao mero contribuinte de fato, que não integra a relação jurídico-tributária,

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 239.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 68.741/SP**. Relator Min. Bilac Pinto, Segunda Turma, julgamento em 21.10.1970.

consagrado atualmente no julgamento do já citado RE 608.872/MG, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, com repercussão geral reconhecida (DJe 27/09/2017).

Assim, não restam dúvidas de que quem pagou tributo foi o fornecedor do medicamento, que é o contribuinte de direito. O Hospital, ora Recorrente, como contribuinte de fato, pagou apenas o preço, que rege-se pelas normas contratuais, não havendo que se falar em extensão da imunidade no caso em tela, devendo ser desprovido o presente recurso, o que desde já se requer.

4 A IRRELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO.

Destarte, como dito alhures, o Recorrente é mero consumidor, figurando, portanto, como contribuinte de fato, eis que não integra a relação jurídica-tributária. Por isso, o repasse econômico do tributo não é capaz de modificar a relação tributária estabelecida entre o fornecedor e o ente tributante.

Conforme determina o art. 121 do CTN, o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Nesse contexto, caso haja a constituição do crédito tributário, o fornecedor constará como sujeito passivo e será o responsável pelo adimplemento da obrigação, não importando se houve o repasse econômico do tributo.

Para José Arthur e Márcio Severo¹³, a classificação dos tributos em diretos e indiretos com fundamento na repercussão econômica não detém validade do sistema constitucional tributário, não sendo possível observar nenhuma disposição constitucional “que permita classificar os tributos por ela autorizados em diretos e indiretos”, sendo tal classificação “estranha ao sistema do direito positivo brasileiro, imprestável para ser aplicada à disciplina do regime jurídico da restituição do indébito tributário”.

Neste diapasão, é inadmissível a aplicação da repercussão econômica como forma de se esquivar do direito positivo. É inconcebível que a ciência meramente econômica seja capaz de ensejar na introdução do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária, pois tal matéria não encontra guarida no campo normativo-jurídico. Nesse sentido, disserta Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁴:

¹³ GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo Marques. O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 1999, p. 227.

¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Introdução. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de Direito Tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 8-9.

Quando se depara com um sistema jurídico qualquer, seja ele qual for, não se pode tentar introduzir, no mundo jurídico, ingredientes que promanam no mundo natural, a menos que tenham sido encapados pelo sistema jurídico, porque aí estarão desessencializados, ganhando uma outra dimensão: a jurídica. É, portanto, o que ocorre no fenômeno da interpretação econômica do Direito Tributário. Se a norma jurídica não acolheu, não deu relevância a certos fatores de ordem econômica, estes pertencerão a um outro plano de relações e não ao plano normativo; não hão de ser indagados, salvo quando absorvidos pelo próprio sistema.

Diante disso, o fenômeno da repercussão econômica e as normas jurídicas tributárias são dissociados e não podem se relacionar a fim de modificar o direito positivo. Razão disso, Ataliba¹⁵ disserta que os institutos jurídicos só têm validade e aplicabilidade nos quadrantes do direito, constituindo grande equívoco o pensamento de que a “economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo, por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação”.

É por isso que o contribuinte de fato (ímune) não integra a relação jurídico-tributária, bem como a repercussão econômica do tributo é incapaz de causar uma espécie de translação da imunidade tributária das entidades de interesse social, visto que se houvesse tal fenômeno ocorreria, na realidade, interferência direta estatal na economia.

Isso porque o fornecedor arcaria com o ônus tributário sem poder repassá-lo ao consumidor, afetando diretamente a formação do preço e conseqüentemente a percepção de lucros, além de diminuir seu potencial competitivo frente à concorrência. O consectário lógico de tal hipótese é a afronta direta aos princípios da livre concorrência e livre iniciativa, preconizados no art. 1º, inciso IV e art. 170, *caput* e inciso IV, da Constituição Federal, incidindo também sobre a segurança jurídica dos fornecedores/particulares.

Conforme bem asseverado por Vidigal¹⁶, a existência de normas disciplinadoras da concorrência e proibitivas do abuso do poder econômico tem o condão de gerar “para os participantes do mercado uma certeza quanto aos efeitos de práticas anticoncorrenciais”, influenciando diretamente na tomada de decisões comerciais, como, por exemplo, a decisão de investir ou não em certo mercado. Caso seja provida a tutela recursal pretendida, haverá uma interferência direta do Estado na economia, afrontando a ordem constitucional que protege a iniciativa privada de forma livre e igualitária, promovendo verdadeiro contrassenso da função precípua do Supremo Tribunal Federal de guarda da Constituição.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 24.

¹⁶ VIDIGAL, Carlos Linek. **Poder de tributar: seus efeitos sobre a concorrência**. 2015. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 103.

Conforme já exposto, o consumidor final, ainda que elencado como imune pela Constituição, paga apenas o preço da mercadoria, e o preço, por sua vez, passa por etapas de constituição para ser determinado, sendo uma inverdade afirmar que o ICMS está sendo efetivamente pago pelo dito contribuinte de fato.

Nesse sentido, o preço poderá incluir todas as despesas de produção e comercialização do bem, como, por exemplo, as despesas trabalhistas pagas aos empregados ao longo da cadeia de produção. O que pretende o Recorrente é “estratificar” as camadas de formação do preço para isentar-se da responsabilidade tributária, o que não é possível do ponto de vista econômico visto não haver uma fórmula base para sua estipulação, que pode, ou não, incluir todas as despesas do fornecedor.

Ademais, do ponto de vista jurídico, as etapas de formação do preço não têm qualquer relevância para a incidência tributária, bem como é irrelevante a translação econômica.

Embora tais entidades possuam um valor inenarrável para a sociedade e prestam trabalho fundamental para o interesse coletivo, não é possível negar as normas positivadas e o arcabouço do sistema constitucional-tributário, que imuniza apenas o patrimônio, bens e serviços das entidades que se prestem a cumprir a sua finalidade e quando elas são, efetivamente, contribuintes do imposto (contribuinte de direito).

Por conseguinte, é incabível a concessão da imunidade ao Recorrente, tendo em vista não ser este o contribuinte do imposto, inviabilizando a aplicação do benefício constitucional, devendo o presente Recurso Extraordinário ser desprovido por esta Egrégia Corte.

5 AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO RECORRENTE.

Insta salientar que a ausência de imunidade na operação de aquisição de medicamentos do Recorrente, como consumidor final, não afeta o patrimônio do Recorrente, protegido pelo texto constitucional.

Vale lembrar que o Recorrente possui convênio com o SUS, estabelecendo subsídio de 60% como subvenção para custeio de suas despesas na prestação de serviço hospitalar gratuito à população.

Dessa forma, para além da imunidade, a concessão de subvenções representa **estímulo e auxílio direto do Estado às entidades**, compensando o impacto decorrente do repasse econômico dos tributos indiretos mediante o pagamento do preço.

Ademais, como mencionado alhures, o Recorrente não atua exclusivamente na prestação de serviço gratuito, mas exerce outras funções e presta serviços hospitalares particulares, bem como recebe investimentos privados e doações.

Outrossim, a inaplicabilidade da imunidade pretendida pelo Recorrente não afeta o princípio da capacidade contributiva. Isso porque tal princípio visa proteger o **contribuinte**, e deve ser considerado sempre que possível na gradação dos impostos, sendo um dos fundamentos da concessão da imunidade às entidades de assistência social.

Entretanto, no caso dos autos há mera relação de consumo, que não enseja a aplicação dos princípios de organização tributária e de segurança fiscal inerente às relações entre os sujeitos passivo e ativo da exação tributária.

Conforme Schoueri¹⁷, a entidade, ao exercer sua função assistencial, desincumbe o próprio Estado e age em nome deste, como poder público, não cabendo cogitar a capacidade contributiva. Neste ínterim, a repercussão econômica do tributo não tem o condão de atrair a imunidade ao caso, conforme efetivamente demonstrado acima.

Assim, a não-incidência da imunidade no caso em comento não afeta o patrimônio do Recorrente e, portanto, não afeta sua capacidade contributiva, visto que os valores despendidos a título de tributos indiretos é subsidiado pelo Estado em outras operações e relações jurídicas e tributárias.

6 IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE ADMINISTRATIVO DA IMUNIDADE NO CASO EM TELA

Importa ressaltar, que caso fosse concedida a imunidade no presente caso, haveria grande dificuldade da Administração Tributária em controlar todas as operações que serão realizadas pelas entidades de assistência social como contribuintes de fato do tributo, uma vez que o obrigado ao tributo é o contribuinte de direito, ora fornecedor de medicamentos.

Desde já salienta-se que a administração tributária está vinculada ao princípio da legalidade. Dessa forma, “nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis”¹⁸.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 132.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 495.

Dessa forma, os procedimentos administrativos de persecução do sujeito passivo, lançamento e cobrança do crédito tributário são direcionados ao verdadeiro contribuinte do ICMS no caso em tela, ou seja, ao fornecedor do medicamento.

Pela definição constante na Lei Kandir, contribuinte do ICMS é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria (...)”. Quem realiza a operação de circulação de mercadoria é o fornecedor, portanto, por consectário lógico, o fornecedor aparecerá nos registros da administração como pessoa obrigada ao adimplemento do tributo, bem como às obrigações acessórias.

Caso seja concedida a imunidade, será criada uma obrigação desproporcional para a administração tributária. Isso porque o Estado não tem como controlar e fiscalizar todas as pequenas vendas realizadas pelos fornecedores a fim de constatar se houve o estabelecimento de transação comercial com entidade imune, para, a partir de então, afastar a incidência do tributo.

Noutro norte, a intenção do Recorrente é transmutar-se em contribuinte para atrair a imunidade, afrontando, inclusive, o princípio da legalidade, visto que o Hospital não se enquadra no conceito de contribuinte estabelecido na lei por não realizar operação de circulação de mercadorias com habitualidade ou volume e intuito comercial. O Recorrente não circula mercadoria (*in casu*, medicamentos), apenas os adquire. **Portanto, é consumidora, não contribuinte.**

Assim, se for aplicada a imunidade ao caso, o Recorrido terá grandes dificuldades na fiscalização do recolhimento do ICMS, sendo necessária uma demanda ilógica e desnecessária para adaptação de todo o processo de cobrança do imposto, inclusive com necessidade de alteração da própria lei.

Importa ressaltar ainda que, conforme James Marins¹⁹, o processo administrativo tributário tem como escopo os princípios constitucionais e administrativos que lhe serão aplicáveis, em especial os princípios elencados no art. 37 da Constituição, quais sejam: legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, publicidade, moralidade, responsabilidade e eficiência.

Destarte, obrigar o Fisco Estadual a realizar essa fiscalização é impô-lo a inobservância dos princípios constitucionais, especialmente os princípios da legalidade, eficiência, proporcionalidade e razoabilidade, em grave contradição com o ordenamento jurídico.

¹⁹ MARINS. James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p.152.

Noutro norte, importante trazer o conceito de “tributo ótimo”. O “tributo ótimo” possui o intuito de ocasionar baixo impacto no mercado ao mesmo tempo que alcança suas finalidades fiscais. Para que o tributo atinja esse predicado, Adam Smith²⁰ apresenta 04 requisitos principais: equidade entre os contribuintes, certeza da exação, conveniência do pagamento e **economia no recolhimento**. O autor afirma que “todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado”.

Uma possível concessão de imunidade demandaria trabalho irrazoável da administração, terminando por ocasionar prejuízo ao interesse coletivo e também alto custo administrativo, impactando a eficiência da administração tributária.

Importante destacar que a situação em tela diverge essencialmente dos casos de ICMS-importação, IPI e II. EM que pese se tratar de tributos indiretos, visto que nesses casos a determinação do contribuinte dos impostos é realizada no momento do desembaraço aduaneiro, figurando a entidade como contribuinte de fato e de direito.

No julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 476.664/RS de Relatoria do Min. Joaquim Barbosa, o STF consignou a diferença do reconhecimento do sujeito passivo no caso de importações, qual seja, “na importação o contribuinte do por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria) e não o vendedor”²¹.

Ademais, no caso do IPI, a Súmula 591 do STF dispõe que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. Por essa razão, o mesmo raciocínio é aplicado ao ICMS, em que a imunidade da entidade consumidora de medicamentos do caso não alcança o fornecedor para imunizar a operação.

Diante do exposto, é cediço que é desproporcional e irrazoável o controle desse tipo de operação para a Fazenda Pública Estadual, tendo em vista que demandaria uma minuciosa ação estatal para controlar todas as vendas que o contribuinte do imposto (fornecedor) estabelecer, afrontando os princípios constitucionais da administração pública.

7 DISTORÇÃO ECONÔMICA E ONERAÇÃO IRRAZOÁVEL DO CONTRIBUINTE DE DIREITO

²⁰ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas.vol 2. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p. 249.

²¹ BRASIL. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 476.664/RS**. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Publicado em 07.05.2010.

Acaso haja a aplicação da imunidade na relação pretendida, o fornecedor, contribuinte de direito, assumirá o ônus financeiro, perdendo, inclusive, o direito ao crédito do ICMS (art. 155, § 2º, inciso II, da CF/88), já que a alegada imunidade implicaria em não incidência do ICMS nessas operações, conforme dispositivo abaixo:

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

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

II - a isenção ou **não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (negritou-se) (Grifou-se).

Assim, o valor do ICMS não poderá ser repassado ao consumidor, de forma que o valor líquido após a apuração do ICMS pelo comerciante seria bem menor do que numa operação normal.

Em outros termos, o custo da imunidade seria imposto ao contribuinte de direito sem nenhuma compensação, o que claramente fere os princípios da razoabilidade, neutralidade tributária e também o da livre concorrência. Isso implica em distorções concorrenciais e um impacto imprevisível no ambiente econômico.

Uma das tormentosas consequências disso é a possibilidade de o contribuinte adotar uma postura defensiva, praticando preço superior ao mercado quando se tratar de venda de medicamento para entidades imunes, de forma que, ao se aplicar a imunidade, o valor líquido retorne ao patamar que permita a lucratividade normal do comerciante.

Neste diapasão, apresenta-se simulação-analítica da operação, a fim de demonstrar matematicamente como seria a receita líquida da comercialização de produto com a imunidade e sem a imunidade, considerando hipoteticamente que o fornecedor adquiriu o produto a R\$ 100,00 e repassa para o Hospital a R\$ 110,00:

ALÍQUOTA	CRÉDITO ANTERIOR	COM IMUNIDADE	SEM IMUNIDADE
17% de R\$ 110,00 (preço de venda) = R\$ 18,70	17% de R\$ 100,00 (preço de aquisição) = R\$17,00	R\$110,00 – R\$18,70 = R\$91,30 (Receita líquida) ICMS A PAGAR:	R\$110,00 – R\$1,70 = R\$108,30 (Receita líquida)

		R\$ 18,70	ICMS A PAGAR: R\$ 18,70 – R\$ 17,00 = R\$ 1,70
		Com a imunidade, R\$17,00 não é crédito	Sem a imunidade, R\$17,00 é crédito

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na situação hipotética mencionada foi considerado o ICMS “por fora”. Considerando uma alíquota de 17% incidente sobre a base de cálculo de R\$ 100,00 (valor de aquisição do medicamento), **o fornecedor possui crédito acumulado de R\$ 17,00.**

Ao repassar o produto para o comprador pelo valor de R\$ 110,00, sem considerar a imunidade, o fornecedor repassa R\$ 18,70 a título de ICMS destacado na nota fiscal. Sem a imunidade, o fornecedor aproveita o crédito anterior de R\$ 17,00 e o abate na parcela de ICMS incidente na operação de venda, pagando de ICMS, efetivamente, R\$ 1,70. Assim, a receita líquida do fornecedor será o valor de venda subtraído o valor efetivamente suportado por ele a título de ICMS, ou seja: **a receita líquida do fornecedor, sem imunidade, será de R\$ 108,30.**

Já na hipótese de aplicação da imunidade, **o crédito de R\$ 17,00 não poderá ser aproveitado** por expressa disposição constitucional. Tampouco poderá ser repassado o valor do ICMS de R\$ 18,70 (valor do ICMS considerando alíquota de 17% e valor do medicamento para venda de R\$ 110,00) ao Hospital adquirente. Assim, **a receita líquida do fornecedor, com a imunidade, será de R\$ 91,30.**

Razão disso, o fornecedor terá uma grande redução na receita líquida se for aplicada a imunidade no caso, fazendo com que ele tenha que aumentar o preço de seus produtos a fim de conseguir manter as despesas do comércio e auferir lucros ou que opte por não estabelecer relações comerciais com a entidade.

Ressalta-se que, com a aplicação da imunidade, os fornecedores de medicamentos terão que arcar com o tributo em concorrência com outros comerciantes do ramo que não possuirão tal encargo, afetando drasticamente o patrimônio do fornecedor e sua capacidade concorrencial.

Isso representa, também, uma grave afronta ao princípio da livre concorrência, visto que aqueles que mantiverem as vendas de medicamentos para as entidades imunes terão encargos e, por causa disso, terão que majorar os valores dos produtos para concorrer com os demais.

Corroborando com o já dito, Paulo Caliendo²² discorre sobre a livre concorrência em matéria tributária:

O conceito de livre concorrência em matéria tributária pode ser entendido em dois aspectos principais: interno e externo. Em sentido interno, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal, sob pena de proteção indevida de um determinado setor ou empresário. A livre concorrência em matéria tributária em sentido externo relaciona-se com a ideia de que a tributação deve combinar dois elementos aparentemente contraditórios: a proteção da livre iniciativa e a promoção de direitos sociais. **A livre concorrência deve ser utilizada como forma de solução de conflitos aos casos de concessão de incentivos e benefícios fiscais e outras formas de proteção social, verificando quando estes na verdade prejudicam a ordem econômica e social.** (Grifou-se).

Por conseguinte, a aplicação da imunidade no caso em tela prejudicaria a normalidade da ordem econômica, trazendo diversas dificuldades aos fornecedores de medicamentos que terão de adotar medidas alternativas para manter seu diferencial competitivo, elevando seus preços ou optando por não fornecer medicamentos às entidades de assistência social.

Ante o exposto, a pretensão recursal não merece prosperar, pois além de a entidade não ser contribuinte do imposto, a concessão da imunidade implicará em distorção econômica e diminuição desarrazoada da lucratividade do fornecedor de mercadorias, violando os princípios constitucionais da livre iniciativa, livre concorrência e não interferência estatal.

8 CONCLUSÃO

Diante do exposto, pugna-se pelo desprovimento do Recurso Extraordinário, declarando a ausência de imunidade da entidade Recorrente, visto não ser a contribuinte do ICMS, não sendo aplicável a imunidade do art. 150, inc. VI, alínea “c” da Constituição Federal aos casos em que o ente imune é mero contribuinte de fato.

Propõe-se a fixação das seguintes teses:

- I. Não ser cabível a concessão da imunidade tributária às entidades de assistência social na aquisição de medicamentos e insumos de fornecedor, visto que a entidade não integra a relação jurídico-tributária, que é estabelecida entre a Fazenda Pública Estadual e o fornecedor (contribuinte de

²² CALIENDO. Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 13, n. 67, pp. 205-227, maio/jun. 2011.

direito da exação). Na aquisição de medicamentos e insumos a entidade assistencial é mera consumidora;

- II.** A repercussão econômica do tributo em razão do repasse do ICMS destacado na nota fiscal não é capaz de mudar a constituição da relação tributária;
- III.** A aplicação da imunidade ao contribuinte de fato desestabiliza a economia e impõe ônus desarrazoado ao contribuinte de direito, afrontando diretamente os princípios constitucionais da livre concorrência, livre iniciativa e não-interferência estatal na economia; e
- IV.** É inviável o controle e fiscalização dessas operações para a administração tributária por não haver formas de controle da venda direta, gerando um ônus desarrazoado ao Fisco Estadual, tendo em vista que as entidades de assistência social estabelecem meras relações de consumo com seus fornecedores, bem como não há qualquer previsão legal que estabeleça que a entidade adquirente figure como contribuinte do imposto.

Termos em que,
Pede deferimento.

Brasília-DF, 15 de setembro de 2018.

9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALLEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. *In*: CALIENDO, Paulo (Coord.). **Clássicos do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- BORTOLINI, João Victor Gress. STEINBRENNER, Luiz Gustavo. SILVEIRA, Mariana Silva. A repetição de indébito no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e os reflexos para os contribuintes de fato e de direito sob a ótica da doutrina e da jurisprudência. **XXIV Seminário de Iniciação Científica**. Unijuí, 2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 476.664/RS**. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Publicado em 07.05.2010.
- _____. **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG**. Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, julgamento em 23.02.2017, publicado no DJe em 27.09.2017.
- _____. **Recurso Extraordinário nº 68.741/SP**. Relator Min. Bilac Pinto, Segunda Turma, julgamento em 21.10.1970.
- BRETAS, Gabriel de Queiroz. Análise Econômica Austríaca do Direito Tributário: uma visão crítica da justiça fiscal. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5. Rio de Janeiro, 2017.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. São Paulo: Elsevier, 2008.
- _____. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 13, n. 67, pp. 205-227, maio/jun. 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. Parecer PEC nº 287/2016: sua não-repercussão nas imunidades tributárias contempladas nos arts. 150, VI, “c” e 195, §7º da CF – Questões conexas. **Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF)**. São Paulo, 2017.

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

CASTRO, Antônio Carlos Lúcio Macedo de. Segurança jurídica em matéria tributária: breve análise do conceito de entidade de assistência social para fins de obtenção de imunidade. **REPATS**, v. 3, nº 1, Brasília: Jan/Jun. 2016, p.107-127.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. **NOMOS**, v. 33, n. 2, jul/dez 2013.

_____. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

FORTES, Fellipe Cianca. BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. **Scientia Iuris**. v. 14, Londrina: nov. 2010, p. 235-253.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo Marques. O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 1999.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. Interpretação Econômica no Direito Tributário: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. **Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, ano X, n. 17, Curitiba, jul/dez-2017.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

HAYASHU, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Paulo**. v. 108 p. 575 - 618 jan./dez. 2013.

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

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias** (pesquisas tributárias - nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Introdução. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de Direito Tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PERALTA, Carlos. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5. Rio de Janeiro, 2017.

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

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

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas.vol 2. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIDIGAL, Carlos Linek. **Poder de tributar**: seus efeitos sobre a concorrência. 2015. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.