

II TAX MOOT COMPETITION

BRASIL

Equipe 117 - Fisco

SUMÁRIO

I	SÍNTESE DO LITÍGIO.....	3
II	DAS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO.....	4
II.1	DO DEVER DO FISCO DE RECOLHER TRIBUTOS E DOS ATOS ADMINISTRATIVOS VINCULADOS.....	4
II.2	DA ILEGITIMIDADE DO RECORRENTE PARA FIGURAR NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	7
II.3	DA REPERCUSSÃO JURÍDICA E O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	10
II.4	DO ALCANCE DO ART. 150, IV, ALÍNEA C QUE DISPÕE SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	12
II.5	DOS TRIBUTOS E PREÇO E DA RELEVÂNCIA À PROTEÇÃO AO MERCADO.....	15
II.6	DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO ENTENDIMENTO JÁ CONSOLIDADO NOS TRIBUNAIS SOBRE AS IMUNIDADES.....	17
III	DAS CONCLUSÕES.....	18
IV	DOS PEDIDOS.....	19
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	21

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

MEMORIAIS PELO RECORRIDO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº _____

RECORRENTE: HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA

RECORRIDO: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, por meio de seus representantes, à guisa de memoriais, resumir os fatos e o direito aplicável.

I. SÍNTESE DO LITÍGIO

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Recorrente em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, o qual manteve a decisão de primeiro grau, e julgou improcedente a Ação Declaratória ajuizada com vistas a discutir a subsunção à previsão de imunidade constitucional, diante do repasse do encargo econômico do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Em suma, o Recorrente, Hospital Santa Casa de Misericórdia, entidade privada e filantrópica, sediado na cidade de Porto Alegre, Rio Grande do Sul, adquire medicamentos para seus pacientes internados de um fornecedor do mesmo estado.

O Estado do Rio Grande do Sul, que não possui política de benefícios fiscais, exigiu, acertadamente, o destaque do ICMS na Nota Fiscal dos referidos medicamentos, com base nos dispositivos legais pertinentes, vez que o presente caso não se enquadra nas hipóteses constitucionais de imunidade por não configurar o Hospital, na compra dos medicamentos, na relação jurídica tributária como contribuinte de direito.

Em discordância ao recolhimento do imposto, o Hospital ajuizou Ação Declaratória a fim de reivindicar aplicação de imunidade tributária sobre o valor do ICMS incidente na aquisição dos medicamentos.

A ação foi julgada improcedente em todas as instâncias ordinárias, o que levou o Recorrente à interposição do presente Recurso Extraordinário, de repercussão geral reconhecida.

Todavia, o Recorrente não possui qualquer razão. A improcedência da ação deve prosperar, conforme a fundamentação de direito exposta a seguir. É a síntese dos fatos.

II. DAS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO

I.1. DO DEVER FUNDAMENTAL DO FISCO DE RECOLHER TRIBUTOS E DOS ATOS ADMINISTRATIVOS VINCULADOS

O Estado possui o dever constitucional de cobrar tributos. Para atender a esse dever, a cobrança de tributos é estabelecida por meio de previsões legais. Essas leis, objetivam, no final das contas, como leciona Geraldo Ataliba “A transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do Estado, para os cofres públicos”.¹

Daí a essencialidade da cobrança dos tributos a permissão para que os Agentes Públicos bem administrem a sociedade. Uma vez que uma boa administração depende de recursos, a cobrança de tributos serve para que cada particular contribua com seu patrimônio para uma boa administração do coletivo.

É necessário, portanto, reconhecer para além do caráter *ex-lege* da obrigação tributária, seu caráter constitucional, sob uma perspectiva do Estado de Direito. Isto é, nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição– São Paulo: Malheiro Editores, 2012. p. 29

A relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Nasce, por força da lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios de segurança jurídica.²

Outrossim, o princípio da estrita legalidade tributária, reforçado pelo art. 150, I da Constituição Federal, garante aos contribuintes que a cobrança de impostos só ocorrerá em virtude de lei que o estabeleça. Esta lei deve conter todos os elementos da norma jurídica tributária, ou seja, na lei deve estar prevista a hipótese de incidência do tributo, seu critério pessoal e temporal e sua base de cálculo e alíquota, motivo pelo qual tais critérios devem **ser respeitados de forma estrita, e não interpretados de forma abrangente**, como deseja o Recorrente.

Em respeito, ao princípio da estrita legalidade, nasce a necessidade de leis específicas, a fim de garantir os devidos direitos dos contribuintes frente ao poder do Estado. Assim sendo, é necessário respeitar os critérios precisos expressados na lei no momento de reconhecer a hipótese de incidência do tributo e identificar o fato abstrato em prol da segurança jurídica e da própria manutenção do Estado Democrático de Direito.

Com relação ao caso em tela, no tocante ao ICMS, destaca-se seu caráter estadual, sendo **obrigação dos estados membros de cobrar este tributo após a instituição por lei local**, no momento da ocorrência do fato jurídico tributário. Assim é previsto na Constituição Federal, no seu art. 155, inciso II quando diz:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
II - 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Sendo assim, a cobrança do ICMS quando ocorrido fato gerador (fato jurídico tributário) **é obrigação** do estado-membro. Esta é a razão pura e simples pela qual o tributo foi cobrado na venda dos medicamentos.

Importante destacar, ainda, que o respeito ao texto constitucional e às leis decorre de um importantíssimo princípio da Administração Pública, qual seja, a supremacia do interesse público sobre o privado, nesse sentido leciona Maria Sylvia Zanella di Pietro:

² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* – 16ª edição, atualizada até 28.02.2009 – Rio de Janeiro: Renovar, 2009. P. 235.

Apesar das críticas a esse critério distintivo, que realmente não é absoluto, algumas verdades permanecem: em primeiro lugar, as normas de direito público, embora protejam reflexamente o interesse individual, têm o objetivo primordial de atender ao interesse público, ao bem-estar coletivo. Além disso, pode-se dizer que o direito público somente começou a se desenvolver quando, depois de superados o primado do Direito Civil (que durou muitos séculos) e o individualismo que tomou conta dos vários setores da ciência, inclusive a do Direito, substituiu-se a ideia do homem como fim único do direito (própria do individualismo) pelo princípio que hoje serve de fundamento para todo o direito público e que vincula a Administração em todas as suas decisões: o de que os interesses públicos têm supremacia sobre os individuais.³

Com relação ao poder de criar tributos, os muitos entes políticos possuem competência para impor prestações tributárias, desde que respeitados os limites constitucionais para tal, a fim de sempre prevalecer o interesse público sobre o privado.

Um desses limites é a imunidade tributária, sendo ela uma norma constitucional de desoneração, que inibe o Estado da sua competência impositiva, restando limitado o poder do ente tributante frente ao beneficiário, sempre que o caso concreto demonstre situação prevista legalmente para que seja aplicada determinada imunidade.

Quanto às imunidades tributárias e o limite que elas impõem, leciona Leandro Paulsen:

As imunidades são normas negativas de competência tributária. Tem suporte constitucional, ainda, considerá-las como limitações ao poder de tributar, sendo certo que a Constituição arrola as imunidades genéricas justamente na seção que cuida das limitações ao poder de tributar. Também podem ser percebidas e consideradas como garantias fundamentais quando estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais(...) ⁴

Necessário, inclusive, atentar-se à diferença entre contribuinte de fato e contribuinte de direito. O primeiro é aquele que arca com o ônus do tributo embutido no preço dos produtos ou serviços enquanto o segundo é quem é obrigado a recolher o tributo ao fisco, ou seja, aquele que por lei é quem figura no polo passivo da relação jurídica tributária.

Assim sendo, por mais que exista imunidade das entidades beneficentes, esta limitação não pode ser aplicada ao Recorrente no caso concreto, uma vez que a intenção deste é uma interpretação deveras ampliativa, para não dizer contrária aos dizeres constitucionais.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 30ª edição – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017. p. 105.

⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 8ª edição - São Paulo: Editora Saraiva. 2017. P. 108

O recolhimento de tributos trata-se de atividade do **poder vinculado da administração pública**, hipótese em que se restringe a discricionariedade do poder público na realização dos atos, sendo incabível, portanto, no caso em tela, a expectativa de que aplique-se a imunidade tributária não sendo o Recorrente contribuinte de direito e, portanto, não figurando como sujeito na relação jurídica tributária aqui discutida.

Sobre o poder vinculado, afirma a Prof. Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

O chamado “poder vinculado”, na realidade, não encerra “prerrogativa” do Poder Público, mas, ao contrário, dá a ideia de restrição, pois, quando se diz que determinada atribuição da Administração é vinculada, quer-se significar que está sujeita à lei em praticamente todos os aspectos. O legislador, nessa hipótese, preestabelece todos os requisitos do ato, de tal forma que, estando eles presentes, não cabe à autoridade administrativa senão editá-lo, sem apreciação de aspectos concernentes à oportunidade, conveniência, interesse público, equidade. Esses aspectos foram previamente valorados pelo legislador.⁵

Desta feita, é necessário reconhecer o dever do Estado de tributar, em prol de uma melhor administração pública, em conformidade com seu poder vinculado, devendo respeitar os critérios estabelecidos por lei a fim de garantir segurança jurídica e respeitar o princípio da legalidade, não sendo possível uma interpretação aberta e ampla do texto positivado e, conseqüentemente, da relação jurídica tributária a fim de aplicar a imunidade do hospital nas aquisições sujeitas ao ICMS nas quais o Recorrente não figura como contribuinte de direito. Trata-se do presente caso, em que se intenta elaterar a imunidade de imposto a quem não é sujeito passivo da relação jurídica relativa ao ICMS.

II.2. DA ILEGITIMIDADE DO RECORRENTE PARA FIGURAR NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

No caso em tela, faz-se mister a distinção dos já mencionados conceitos de contribuinte de fato e de direito, tendo em vista a relevância de tais conceitos para a presente ação, na medida em que o Recorrente pleiteia a ampliação da “norma imunizante”.

Há um rol de impostos “indiretos” ou de “mercado” em que o encargo econômico recai sobre uma pessoa que não é contribuinte do imposto, o que faz com que esta suporte o ônus financeiro. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 30ª edição - Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017. p. 124.

Quem recolher o imposto, isto é, o “contribuinte *de jure*”, necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o “contribuinte de fato”.⁶

O próprio Código Tributário Nacional (CTN) faz referência a essa possibilidade de transferência de encargo financeiro, no caso dos impostos não cumulativos, em que sua natureza jurídica impõe a transferência desse ônus fiscal, conforme se determina:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, **transferência do respectivo encargo financeiro** somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Dentre tais impostos, encontra-se o ICMS, em que o *contribuinte de direito* é aquele que realiza o fato jurídico tributário, ou seja, circula juridicamente o produto ou serviço, e o *contribuinte de fato* é aquele que recebe o repasse econômico.

Contudo, tal classificação do contribuinte é bastante própria da Ciência das Finanças. Assim, para o Direito Tributário, hão de ser, em certa medida, dirimidas as expressões “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”.

As denominações contribuinte de direito e contribuinte de fato somente teriam a função didática dentro do direito, não concedendo a legitimidade para que ambas ingressassem com ações perante o judiciário brasileiro. Somente o contribuinte de direito seria legítimo para tal.

Inclusive, o próprio Supremo Tribunal Federal (STF), possui o referido entendimento, no que concerne ao caso da imunidade aplicada ao ICMS na energia elétrica:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A. INAPLICABILIDADE. **CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM.** EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. O Município não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica, não se lhe aplicando a imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, a, da Constituição, conforme orientação jurisprudencial da Corte nos seguintes julgados: AI 717793 AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe 17/3/2011; ARE 663552 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 12.3.2012; AI 736607 AgR, Rel. Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe 19-10-2011. 2. In casu, o acórdão objeto do recurso extraordinário assentou: TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. DEMANDA DE POTÊNCIA, DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONTRIBUINTE DE FATO ILEGITIMIDADE ATIVA

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro* - 12ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 277.

AD CAUSAM. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção consolidaram entendimento de que, nas operações referentes ao fornecimento de energia elétrica, o consumidor final não pode ser considerado como contribuinte de direito, tendo em vista o disposto no artigo 4º, caput, da LC 87/1996, segundo o qual são contribuintes, nas operações internas com energia elétrica, aqueles que a fornecem. Precedentes (REsp 1191860/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/04/2011 e RMS 25.558/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/03/2011). 2. Assim, considerando ainda a orientação fixada por ocasião do julgamento do REsp n. 903.394/AL sob o rito do art. 543-C do CPC (**apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ad causam para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos**), o consumidor final do serviço de energia elétrica, na condição de contribuinte de fato não possui legitimidade passiva ad causam para discutir a incidência do ICMS sobre operações referentes a tal serviço, tampouco para pleitear a sua restituição. Precedentes: RMS 32.425/ES, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/3/2011. (STJ, 1ª Turma, RMS 33355/PA, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 17/06/2011). 3. Agravo regimental a que se NEGA PROVIMENTO. A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. 1ª Turma, 25.6.2013. (ARE 721176 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 25/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 12-08-2013 PUBLIC 13-08-2013)

Seguindo também essa perspectiva, afirma Leandro Paulsen:

Também não é sujeito passivo o chamado contribuinte de fato, a quem é diretamente transferido o ônus econômico do tributo mediante destaque expresso do valor devido na operação, mas que não está obrigado ao pagamento e não pode ser demandado pelo Fisco. Por fim, tampouco pode ser considerado sujeito passivo o **contribuinte econômico**, ou seja, aquele que suporta mediatamente o ônus da tributação⁷

E nesse mesmo entendimento, expressa-se o célebre autor Clélio Chiesa:

Para o Direito Tributário é tão somente a pessoa física ou jurídica que figura no polo passivo da obrigação tributária. A pessoa que suporta o ônus econômico do tributo não pode ser colocada como espécie de gênero contribuinte; seria um erro fazê-lo. [...] **Juridicamente, o denominado contribuinte de fato não é contribuinte.**⁸

O contribuinte, aquele legítimo a ocupar o lugar de sujeito passivo na relação jurídica tributária, seria o sujeito que possui **relação pessoal e direta** com a situação que constitua o respectivo fato gerador, afirmação esta que fundamenta-se no Art. 121, inciso I, do CTN:

⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo* – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 215.

⁸ CHIESA, Clélio. In In DE SANTI, Eurico Marco Diniz. (Coord). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1ª edição - Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 937.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Outrossim, mais peculiarmente ao caso do ICMS, contribuinte é aquele que realiza operações de circulação de mercadoria com habitualidade ou em volume que caracterize **intuito comercial**, é o que dispõe o art. 4 da LC 87/96 (Lei Kandir):

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria** ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Conforme já demonstrado nos autos, e tendo em vista o exposto, o hospital ao adquirir os medicamentos não realiza circulação de mercadoria em volume que caracterize tal intuito comercial, na medida em que este os adquire como consumidor final e posteriormente os distribui conforme a necessidade dos pacientes. Ou seja, como é adquirente final dos produtos, a cadeia do ICMS aqui se interrompe, sendo o hospital ilegítimo para questionar o fato.

Diante disso, infere-se que a relação jurídica vincula apenas o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, não sendo possível sequer considerar o “contribuinte de fato” como parte de tal relação, perante o Direito Tributário.

A ilegitimidade ativa do Recorrente em intentar discutir a imunidade *in casu* é, portanto, evidente e manifesta, pois o Hospital, como consumidor final da cadeia do ICMS, nem parte da relação jurídica tributária o é.

II.3. DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Recorrente argumenta no sentido de que, por haver uma oneração financeira recaindo sobre si, na operação relativa ao ICMS, a imunidade tributária deveria se estender sobre a venda dos medicamentos de seu fornecedor, usando a premissa de que na posição de entidade beneficente, não poderia ser onerada ao atender funções que caberiam ao Estado. Contudo, tal afirmação não possui qualquer fundamento, e não merece prosperar.

Na perspectiva de Alfredo Augusto Becker, ilustre autor italiano reconhecido internacionalmente e com alta carga de influência sobre os juristas brasileiros, muitos juízes, a pretexto de aplicar a lei, acabavam por expressar sua vontade política, pois buscavam orientação na *sua filosofia* particular para buscar a solução do caso concreto.⁹

Nesse sentido, foi principalmente contra a doutrina da *interpretação segundo a realidade econômica* que o autor imprimiu suas críticas mais severas, em sua obra *Teoria Geral de Direito Tributário*. Resistia à confusão de elementos pré-jurídicos, pertencentes às ciências do “ser”, com elementos estritamente jurídicos, pertencentes às normas-cogentes, e por consequência, da ciência do “dever-ser”.

Para ele, a letra da lei é suficiente para que se realize a operação hermenêutica. Assim, a criação da lei, segue, é *arte*, em que, de fato, a ciência das finanças é auxiliar imprescindível; porém, a sua interpretação é *ciência*, que consiste tão somente na operação lógico-dedutiva de subsunção dos fatos acontecidos à hipótese descrita em lei.¹⁰

Nas palavras de Becker:

Todavia e sempre e necessariamente, houve uma deformação e transfiguração naquele princípio (ou conceito ou categoria ou instituição ou diretriz) quando entrou no mundo jurídico, de modo a ter um conteúdo jurídico que não é e nem pode mais ser aquele conteúdo original e peculiar da Ciência das Finanças Públicas ou de outra Ciência pré-jurídica.¹¹

Dessa forma, a repercussão econômica importa à Ciência das Finanças, mas não ao Direito Tributário, inclusive ao se tratar da discussão em tela, com relação aos tributos indiretos e às imunidades, conforme ensina Hugo de Brito Machado:

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.¹²

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª ed. - São Paulo: Lejus, 1928. P. 87.

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. - São Paulo: Noeses, 2013. P. 69;

¹¹ *Ibid.* p. 87 – 88.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores, 2009 .

E, leciona, também nesse sentido, Leandro Paulsen:

Assim, a repercussão econômica não está em questão. Ora, se a Constituição diz que é vedado cobrar impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão econômica do tributo para o efeito de decidir se é devido ou não. Note-se que a imunidade faz com que não haja competência para a instituição do imposto. Assim, se a lei coloca o vendedor como contribuinte e, num caso concreto, temos entidade imune em tal posição, não há que se discutir acerca da cobrança do imposto, a menos que se trate de atividade não abrangida pela imunidade, conforme os §§ 3o e 4o da CF.¹³

Disso, infere-se que por mais que haja esse necessário repasse de valores, não cabe trazer a presente discussão, a repercussão econômica como fundamento para conceder à venda dos medicamentos a imunidade relativa ao ICMS, pois não é nem sequer argumento jurídico-tributário.

Inclusive o STF adota tal entendimento. Votou o Ministro Dias Toffoli, de forma brilhante, no Recurso Extraordinário de número 608872, com repercussão geral reconhecida, ocasião em que afirmou:

Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, **sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido.**

Outrossim, relevante lembrar que o que o Recorrente está pagando é preço, e não tributo, o que decorre da lógica capitalista do mercado. Sendo assim, traz-se aqui mais uma justificativa (a qual será melhor tratada em tópico próprio) para a repercussão econômica ser considerada irrelevante na presente discussão.

II.4. DO ALCANCE TÉCNICO E INTERPRETATIVO DO ART. 150, IV, ALÍNEA C, QUE DISPÕE SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Dispõe o texto constitucional:

¹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo* – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 112.

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.

Daqui observa-se que o instituto da imunidade, referente ao inciso VI, alínea “c”, do art. 150, da Constituição Federal de 88, **somente se aplica ao patrimônio, renda ou serviços** das mencionadas entidades abarcadas por este dispositivo.

Dessa forma, conclui-se que não há imunidade quando produtos ou serviços são fornecidos por **produtor, vendedor, empresários**, aqueles os quais figuram no polo passivo como **contribuintes de direito** da relação jurídica tributária, pois destes é inerente ao Estado exigir os devidos impostos, qual seja no presente caso o ICMS.

Nesse sentido, o Recorrente visa com a presente Ação discutir a incidência do ICMS sobre os produtos por ela adquiridos, os quais serão utilizados em terceiros sem que haja uma nova operação mercantil, **não havendo, portanto, tributação alguma sobre seu patrimônio, renda ou serviço.**

Observe-se o entendimento do STF:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE. ICMS. ART. 150, VI, a e c, DA CF. HOSPITAL MUNICIPAL GETÚLIO VARGAS. CONTRIBUINTE DE FATO. INAPLICABILIDADE. 1. **A imunidade tributária pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda da própria entidade**, o que não ocorre no caso, já que figura como contribuinte de fato. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. (AI-AgR 560219, ELLEN GRACIE, STF.)

Conforme é possível concluir, **a situação do Hospital como contribuinte de fato**, faz com que não seja possível pressupor a instituição do ICMS sobre o **seu** serviço, patrimônio ou renda.

Diferente seria se o Recorrente estivesse ocupando, na relação jurídica-tributária, a **posição de contribuinte de direito**, que é o que ocorre no caso do ICMS na importação de produtos por entidades de assistência social.

Contemple-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ASSISTÊNCIA SOCIAL – ICMS – IMPORTAÇÃO – CONTRIBUINTE DE DIREITO – DESPROVIMENTO. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal abrange o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços incidente sobre a importação de mercadorias por **entidades de assistência social, enquanto contribuinte de direito**, e relacionadas às finalidades essenciais destas. (AI 629551 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 18/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-115 DIVULG 31-05-2017 PUBLIC 01-06-2017)

Infere-se da análise ao caso concreto que a situação das entidades beneficentes no caso do ICMS na importação e a situação em que o Recorrente se encontra na presente lide são distintas em sua essência, tendo em vista que naquele feito, a entidade figura como contribuinte de direito, e neste, como contribuinte de fato.

Não fosse suficiente, se o referido imposto estivesse incidindo sobre seu patrimônio, renda, e nessa hipótese, houvesse a possibilidade de haver a imunidade, o Recorrente não poderia distribuir os remédios a seus pacientes, na medida em que estes comporiam seu patrimônio - e isso feriria o disposto no inciso I, do art. 14 do CTN - que institui os requisitos para que a entidade beneficente goze da imunidade. Note-se:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
(...)
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

Logo, **o Recorrente alegar que atende ao art. 14, do CTN e, ao mesmo tempo, alegar que os medicamentos que são distribuídos aos pacientes integram seu ativo fixo, qual seja, seu patrimônio, é completamente contraditório: um argumento anula o outro.**

Dessa forma, ao cobrar o ICMS do fornecedor ou prestador de serviços de medicamentos para o Hospital, o Recorrido está tão somente cumprindo com o seu dever de cobrar tributos dos particulares, diante da hipótese de incidência tributária.

Entende-se, assim, que as imunidades aplicáveis às entidades beneficentes mediante os devidos pressupostos, no caso dos impostos indiretos, **não se estendem ao industrial, fornecedor nacional.** Caso se assim o fosse, poderia incorrer em grave violação à isonomia

com os demais fornecedores, ou até mesmo criar uma situação de privilégio apenas a um nicho de mercado, conforme se destacou a seguir.

Isso já é entendimento consolidado no STF, editado em sua Súmula 591 nos seguintes termos:

A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

Ainda que essa Súmula faça referência ao IPI, é perfeitamente aplicável a estes Autos, na medida em que ambos os impostos são de natureza indireta que incidem sobre o consumo, obedecem ao princípio da não-cumulatividade e admitem a transferência de encargos (observando-se o que dispõem o art. 166 do CTN¹⁴), convergindo, assim, em diversos aspectos, inclusive na questão da extensão das imunidades.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal também se expressa nesse sentido:

O repasse do ônus financeiro, típico dos tributos indiretos, não faz com que a condição jurídica ostentada pelo ente federativo na condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária seja deslocada para a figura do consumidor da mercadoria ou serviço. (STF, ARE 758886 AgR, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, abr. 2014.)

E, ademais, a doutrina:

Nessa vereda, entendemos que as hipóteses de imunidades contempladas na Constituição Federal alcançam, nos termos da malfadada classificação, somente o denominado *contribuinte de direito*, nunca uma terceira pessoa não integrante da relação jurídica tributária, como é o caso do denominado *contribuinte de fato*.

(...)

Deste modo, supondo-se que uma pessoa política adquira um veículo no mercado interno, nesta operação, incidirá o ICMS, pois o contribuinte será o vendedor e não a pessoa política adquirente.¹⁵

Para mais, no tocante à **interpretação das imunidades**, faz-se importante destacar o art. 110 do CTN:

¹⁴ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

¹⁵ CHIESA, Clélio. In DE SANTI, Eurico Marco Diniz. (Coord). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1ª edição - Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 937.

Art. 110. **A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado**, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O que se estabelece aqui é a imprescindibilidade de **dar a devida importância ao sentido técnico das normas de competência**, inclusive no tocante às imunidades. Ressalte-se aqui o fato de que a CF coloca as imunidades genéricas como “limitações constitucionais ao poder de instituir tributos”, em seu art. 150, inciso IV.

Destarte, se nem a lei pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, quem dirá o intérprete poderá fazê-lo. Demonstra-se, assim, mais uma vez a impossibilidade da ampliação do alcance das imunidades, desta vez sob um prisma hermenêutico.

Note-se que não se pode afirmar a imunidade como instituto amplo e irrestrito. Corrobora esse entendimento, o renomado autor Paulo de Barros Carvalho:

(...) Não trepidaríamos em inscrever nessa pauta de proposições levianas mais aquela que identifica a presente rubrica. 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. Certamente por afirmações semelhantes é que Alfredo Augusto Becker tanto insiste no chamado sistema de fundamentos óbvios, tal a frequência com que pontificam no fraseado jurídico-tributário proposições gratuitas, vazias de conteúdo, de significação precária, mas com garbosa e imponente aparência de sabedoria.¹⁶

Portanto, na presente discussão não compete falar em imunidades, pois tal instituto não é passível de extensão a seus fornecedores, nem em seu sentido técnico e tampouco em seu sentido interpretativo, conforme o demonstrado.

II.5. DOS TRIBUTOS E PREÇO E DA RELEVÂNCIA À PROTEÇÃO AO MERCADO

Tendo em vista o que foi exposto até o presente tópico, é crível concluir que, de fato, o que o Recorrente está pagando não é o tributo, o ICMS, já que figura como consumidor final e ocupa, assim, a posição de contribuinte de fato.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 4ª edição – São Paulo: Editora Saraiva, 1991. P. 115.

Ora, se o Recorrente não está pagando o tributo, infere-se que esse encargo econômico repassado é o preço.

Afinal, todos os impostos acabam sendo preço, pois, em decorrência da lógica capitalista que impera no ordenamento econômico brasileiro, nenhum produtor, fornecedor ou empresário, vai deixar de repassar o valor dos tributos e tomar para si o ônus financeiro.

Tendo em vista, também, a lógica do funcionamento da cadeia do ICMS, em que se deve respeitar o princípio da não-cumulatividade, e, portanto, em que se gera um crédito decorrente do repasse da operação anterior ao fornecedor nacional, há a possibilidade de contribuir para um lucro injustificado. Isso porque o crédito decorrente de uma operação imune, acabaria permitindo que se abatesse esse valor de operações que não são imunes.

In casu, na hipótese dessa operação ser considerada imune, acabará favorecendo os fornecedores dos medicamentos, e não o hospital em si. Isso pode acarretar em graves e danosas consequências ao equilíbrio do mercado.

Nesse contexto, acabar-se-ia por estender a imunidade a um terceiro, desequilibrando o mercado e ferindo os princípios da neutralidade - isto é, a devida dosagem da tributação, para que não provoque desequilíbrio na livre concorrência entre as empresas, e para que não cause distorções no setor econômico - , e da isonomia tributária, na medida em que o tratamento desigual entre pessoas em situação equivalente, perante o texto legal, não só respeita a noção de justiça como a livre concorrência, mas também o bom funcionamento do setor econômico.

Quanto ao princípio da neutralidade, faz-se importante aqui citar o renomado autor Schoueri, que explica:

Mais correto parece admitir que a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando **a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas**, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. Em termos práticos, a neutralidade fiscal significa **que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal.**¹⁷ (p. 40)

Ou seja, deve-se preservar a igualdade de condições competitivas: todos devem estar sendo tributados de forma equilibrada e justa; pois, favorecendo os fornecedores de medicamento, como já mencionado, feriria a neutralidade da carga fiscal, onerando o mercado e possivelmente criando um monopólio em tais tipos de operação.

¹⁷ SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª edição – São Paulo: Saraiva, 2012. P. 40.

Outrossim, o ICMS relativo aos medicamentos como imune, feriria também os princípios da livre iniciativa e concorrência, conforme leciona Leandro Paulsen:

A invocação do caráter incondicionado de determinada imunidade não se presta, por exemplo, para estendê-la a atividades econômicas, mesmo que os recursos venham a ser aplicados na atividade-fim. Permitir que a imunidade implique desequilíbrios no mercado violaria o princípio da livre iniciativa e concorrência, que pressupõe isonomia tributária.¹⁸

Assim, é manifesto que não se deve imunizar a referida operação, já que consequentemente o mercado econômico todo seria atrelado, podendo inclusive criar monopólios e causar graves desequilíbrios.

II.6. DA SEGURANÇA JURÍDICA - O ENTENDIMENTO JÁ CONSOLIDADO NOS TRIBUNAIS SOBRE AS IMUNIDADES

Em decorrência do princípio da legalidade e dos avanços adquiridos com a instituição do Estado de Direito, a segurança jurídica é um dos mais importantes direitos de todos os cidadãos. No caso do Direito Tributário, como já dito, a segurança jurídica do contribuinte reside em pagar apenas os tributos previstos em lei quando da existência do fato gerador para tal.

O respeito à segurança jurídica é nesse sentido, uma sujeição dos governantes ao império da lei¹⁹ a fim de serem garantidos os direitos individuais dos contribuintes, não podendo portanto ser a lei ou decisões vinculativas ignoradas ao bel prazer de um ou outro contribuinte, em prol do interesse coletivo de proteção ao direito individual de todos os contribuintes é que a Fazenda Pública deve promover a segurança jurídica seguindo o texto legal e as decisões vinculantes dos nossos tribunais superiores.

Necessário, portanto, que se respeitem os precedentes e as leis tributárias para garantir que o contribuinte tenha seus direitos respeitados. Nesta toada, importante destacar que, com relação ao recurso aqui interposto, o Supremo Tribunal Federal já decidiu diversas vezes sobre esta matéria, no sentido de que é incabível o requerimento do Hospital ora Recorrente, por não se tratar de sujeito passivo da relação jurídica tributária, não sendo legítimo para requerer que a imunidade legal se aplique ao ICMS incidindo sobre os medicamentos.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo* – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 109.

¹⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª edição – São Paulo: Malheiro Editores, 2007. P. 388

Nesse sentido a súmula 591 do Supremo Tribunal Federal é muito clara na impossibilidade de procedência do presente recurso. Enuncia:

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

Ou seja, a mínima intenção de seguir as decisões conforme os nossos tribunais têm decidido e conforme súmula expressa do STF entenderia não cabível o presente recurso, por se tratar o hospital de contribuinte de fato e não de direito, e portanto, a imunidade do hospital não se aplica ao ICMS incidente na aquisição dos medicamentos, independentemente de quem onera tal relação, uma vez que a mera repercussão econômica do fato jurídico não torna o Hospital contribuinte de direito, não sendo cabível a aplicação da imunidade no presente caso. Neste sentido, segue o entendimento do E. Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário número 608872, de repercussão geral reconhecida:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. (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)

Também nesse sentido votou o Ministro Eloy da Rocha, de forma brilhante, no Recurso Extraordinário de número 68.538/SP, com repercussão geral reconhecida, ocasião em que afirmou:

“Tenho como certa a tese do acórdão recorrido, que parte da consideração de que, no antigo imposto de consumo, como no atual imposto sobre produtos industrializados, contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei, e, entre elas, o industrial. A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. **E somente ao sujeito passivo da obrigação, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção.** (...) A circunstância de, nesse imposto, como em outros, ser contribuinte de fato o consumidor, ou nele, afinal, repercutir, economicamente, o imposto, é irrelevante para o problema da imunidade. Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem.”

À vista disso, observa-se que, de maneira coerente, esta Corte vem se posicionando pela impossibilidade de se estender ao particular vendedor (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que detém o adquirente da mercadoria (contribuinte de fato).

Desta feita, respeitado o princípio da segurança jurídica, em conformidade com as decisões proferidas pela nossa Corte Suprema, em prol da proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, é inconcebível qualquer decisão que entenda de forma contrária às aqui expostas estaria diretamente ferindo a segurança jurídica e o princípio da legalidade, avanços tão importantes e essenciais do Estado Democrático de Direito.

III - DAS CONCLUSÕES

Tendo em visto todas as razões e argumentos expostos, conclui-se que:

1. O Estado tem o dever de recolher tributos em prol de uma boa administração pública, respeitando os princípios da legalidade, da neutralidade e da supremacia do interesse público sobre o privado. Desta feita, em conjunto com a competência dos estados-membros para cobrarem o ICMS, o presente recurso é claramente incabível e merece ser julgado improcedente, pois contraria apenas o cumprimento de um dever básico do Estado que cumpriu sublimemente a sua função, de acordo com aquilo que já é previsto na lei e na jurisprudência pátria, sempre protegendo o interesse público por meio dos interesses individuais.
2. O Recorrente é ilegítimo para pleitear a presente demanda em juízo uma vez que não configura sujeito passivo da relação jurídica tributária em questão por ser contribuinte de fato e não de direito, sendo essa segunda categoria a única que importa para o direito tributário, não sendo possível a aplicação de imunidades no caso de reflexos econômicos de determinada relação jurídica que envolva terceiros, mesmo que estes arquem com o ônus.
3. O valor do ICMS cobrado pela venda dos medicamentos não configura qualquer tributação sobre patrimônio, renda ou serviço do Recorrente, já que este figura como consumidor final da cadeia do tributo em questão e, portanto, como contribuinte de fato. E mesmo que se estivesse tributando o patrimônio como alega o Hospital, não seria possível a distribuição dos medicamentos, por ferir o art. 14, inciso II, do CTN.

4. O valor repassado decorrente da cadeia lógica do ICMS configura preço e não tributo, não sendo possível se falar em aplicação da imunidade.
5. Em prol da segurança jurídica, se faz importantíssimo que V. Excelências decidam conforme a própria Corte tem o feito sempre que a discussão versa sobre o embate entre contribuinte de fato e de direito, respeitando também a legislação pátria e a nossa Carta Magna, julgando improcedente, portanto, o presente recurso.

IV - DO PEDIDO

Ante todo o exposto e fundamentado, a Recorrida, vem, respeitosamente, perante V. Excelências, requerer que seja **negado o provimento ao recurso interposto pelo Recorrente, mantendo-se a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.**

Requer, ao final, em sendo admitido, conhecido e julgado procedente o Recurso Extraordinário interposto, sejam restringidos os efeitos da respectiva decisão ou que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado, conforme disposto no artigo 27 da Lei 9.868/00.

Nestes termos,

Pede deferimento.

Local, 15 de setembro de 2018.

ADVOGADO

OAB/XX N° XXXX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª edição – São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição – São Paulo: Malheiro Editores, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI-AgR 560219, Relatora: Min. ELLEN GRACIE.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 629551 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 721176 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 68.538/SP, Relator: Eloy Rocha.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 608872, Relator: Min. DIAS TOFFOLI.

CARRAZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª edição – São Paulo: Malheiro Editores, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição – São Paulo: Editora Saraiva, 1991.

CHIESA, Clélio. In DE SANTI, Eurico Marco Diniz. (Coord). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. 1ª edição - Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** - 12ª edição - Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 30ª edição - Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.

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

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição - São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição – São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** – 16ª edição, atualizada até 28.02.2009 – Rio de Janeiro: Renovar