

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

Recurso Extraordinário nº (xxx)

Recorrente: **HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA**

Recorrido: **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA, já devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seus procuradores infra-assinados, apresentar **MEMORIAIS** para julgamento, na forma das razões a seguir expostas:

I – DELIMITAÇÃO DA LIDE

Consoante descrito nas razões recursais, a medida judicial em curso tem por objeto obter a declaração da imunidade sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente na aquisição de medicamentos pelo **HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA**, ora Recorrente, eis que este é detentor da imunidade prevista no art. 150, VI, c da Constituição Federal.

II – SÍNTESE FÁTICA

O Recorrente presta serviços de assistência social no Estado do Rio Grande do Sul e já teve reconhecida, nos termos da lei, sua condição de entidade de assistência social sem fins lucrativos, usufruindo da norma imunizante prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal.

Para consecução de sua atividade final, presta diversos serviços hospitalares, incluindo procedimentos médicos com a necessidade de ministrar medicamentos

aos seus pacientes. Para tanto, o Recorrente adquire tais medicamentos de fornecedor sediado também no Estado do Rio Grande do Sul.

Ocorre que na operação de aquisição de mercadorias, a referida imunidade não tem sido reconhecida, somente quando a entidade ostenta a posição de fornecedora. Ao adquirir medicamentos, portanto, a entidade assistencial acaba tendo de suportar o impacto econômico da tributação, com efeitos diretos sobre o seu patrimônio (em sentido amplo), além dos reflexos negativos sobre a extensão dos serviços sociais que presta à sociedade.

Conforme restará amplamente demonstrado, a imunidade deve ser reconhecida também nas operações de aquisição de medicamentos, pois, ainda que na condição de contribuinte de fato, a entidade de assistência social sofre a oneração do seu patrimônio e redução dos seus serviços com a tributação indireta, eis que o tributo repercute no preço.

Nesse contexto, o Recorrente ingressou com a presente demanda, requerendo o reconhecimento da imunidade na aquisição de medicamentos, uma vez que se enquadra no conceito constitucional de entidade de assistência social sem fins lucrativos. Ademais, outros argumentos, de peso e consistência, se somam para demonstrar que a imunidade deve ser reconhecida na hipótese em julgamento.

Ante o recebimento do recurso e inclusão na pauta de julgamento para os dias 08 e 09 de novembro, apresenta-se os presentes memoriais para evidenciar as razões de fato e de direito pelas quais a imunidade deve ser reconhecida ao Recorrente no caso em análise, com reforma do r. acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

III – RAZÕES DE DIREITO PARA A CONCESSÃO DA IMUNIDADE NO CASO CONCRETO

3.1. A imunidade das entidades de assistência social e o valor por ela tutelado

O Recorrente é entidade de assistência social sem fins lucrativos, preenchendo todos os requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual goza da imunidade trazida pelo art. 150, VI, “c” da Constituição Federal.

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

Desta forma, pretende ter reconhecida a seu favor a aplicação da referida imunidade nas operações de aquisição de medicamentos realizadas para o atendimento de seus pacientes. Antes de se aprofundar nas razões que permitem o reconhecimento da imunidade, faz-se mister trazer o conceito de imunidade tributária.

Paulo de Barros Carvalho assim define:

“como uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”¹

Neste prisma, as imunidades são situações em que o próprio Constituinte, visando proteger valores constitucionais, proíbe o ente competente de instituir e cobrar tributos sobre dadas pessoas, objetos ou situações.

A imunidade, na medida que se trata de limitação ao poder tributar – quando visa a proteção de princípio constitucional –, possui *status* de garantia individual, sendo, portanto, cláusula pétrea nos termos do artigo 60, §4º da Constituição Federal.

Insta salientar que as imunidades devem ser analisadas à luz dos princípios que justificam a sua existência. No caso em tela (imunidade das entidades de assistência social), a imunidade deve ser analisada a partir do conceito de assistência social e do valor constitucional por ela protegida.

A assistência social está prevista na Constituição Federal no artigo 203 e é regulamentada pela Lei nº 8.742/93, cujo artigo 1º estabelece uma definição legal:

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.²

Nota-se que é de grande relevância a assistência social dado pelo ordenamento jurídico pátrio, já que visa garantir um dos pilares de nosso Estado Democrático de Direito, a dignidade da pessoa humana, tal como previsto no art. 1º, inciso III, da Constituição Federal.

¹ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª Ed. Saraiva. 2010. p. 234.

² BRASIL. LEI Nº 8.742, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742.htm. Acesso em 06/09/2018.

O Ministério de Desenvolvimento Social conceitua as entidades de assistência social como sendo “*aquelas sem fins lucrativos e parceiras da administração pública no atendimento às famílias, indivíduos e grupos em situação de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, que integram a rede socioassistencial junto aos entes federativos*”.³ Complementa ainda que “*as entidades e organizações de assistência social atuam, em complementariedade ao Estado, prestando as ofertas definidas na Tipificação Nacional dos Serviços Socioassistenciais.*”⁴ (Grifamos).

Com efeito, as entidades de assistência social, ao exercerem atividade de relevante viés social, verdadeiro pilar do Estado Democrático, atuam de forma complementar ao Estado.⁵ Roque Antonio Carrazza, após definir entidade de assistência social como “*pessoa jurídica que secunda o Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6º da CF*”, afirma que o Estado não tem condições de prestar os serviços a fim de garantir a fruição dos direitos sociais, razão pela qual necessita das entidades para que o façam em seu lugar.⁶

Deste modo, é possível afirmar que as entidades de assistência social exercem verdadeiras atividades típicas do Estado. Como o Estado é incapaz de prestar tais serviços de forma satisfatória, conta com a colaboração de entes privados. Assim, serviços que deveriam ser executados pelo Estado aos seus cidadãos, são prestados por estas entidades, de modo complementar, nos espaços deixados pela ausência do Estado ou por suas deficiências.

Ante a relevância da atividade desempenhada por entidades desta natureza e por se tratar de atividade típica de Estado, o Constituinte buscou proteger estas

³ MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL. Entidades e Organizações de Assistência Social. Disponível em: <http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>

⁴ MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL. Entidades e Organizações de Assistência Social. Disponível em: <http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>

⁵ Nesse sentido: RODRIGUES, Aldenir Ortiz. DIPJ: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica. 2ª. ed. – São Paulo: IOB, 2008, p. 450.

⁶ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 22ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2007. p. 852-853.

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

entidades a fim de preservar as funções por estas desempenhada, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho⁷:

As Instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorgada imunidade. Tanto uns quanto outras, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei.

Portanto, é nítida a intenção do Constituinte, quando da previsão da imunidade, de proteger as entidades de assistência social da forma mais ampla possível, a fim de estimular atividade de tamanho valor social. Há que se ter cautela com qualquer restrição a essa imunidade para que o patrimônio das entidades não seja onerado indevidamente, com impactos negativos na sua capacidade de prestar assistência a quem dela necessite, independentemente de se tratar de tributação direta ou indireta.

Observando o caso presente, discute-se a abrangência da imunidade para uma entidade assistencial que presta serviços na área de saúde, atividade que tutela outros valores presentes no texto constitucional, como o próprio direito à vida.

A rigor, a saúde é premissa e condição prévia (e necessária) para o gozo dos demais direitos previstos no ordenamento. Não obstante sua importância, é de conhecimento geral a precariedade dos serviços relacionados à saúde prestados pelo Estado, motivo pelo qual as entidades que atuam de forma complementar ao Estado nessa área possuem uma importância destacada no contexto das entidades assistenciais.

Assim, incontestável a significância da entidade de assistência social Recorrente, bem como a imprescindibilidade dos serviços por ela prestados. A compreensão da imunidade no caso presente não pode descuidar jamais da importância da instituição hospitalar Recorrente para o contexto social do Brasil.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book* p. 206.

3.2. A abrangência da imunidade das entidades assistenciais: a adequada interpretação de patrimônio, renda e serviços

Dada a importância e profundidade do valor tutelado pela norma imunizante, o termo “*patrimônio, renda ou serviços*” presente no texto constitucional, especificamente na alínea c, inciso VI, do artigo 150 da CF/88, deve ser interpretado de forma ampla, a fim de dar a maior proteção possível à assistência social.

Como bem defende Luís Roberto Barroso, uma vez que se trata de norma que assegura uma garantia constitucional, deve ser interpretada de maneira ampliativa, visando a máxima proteção da referida garantia⁸. Nesse mesmo sentido, foi a posição deste Excelso Tribunal ao interpretar a expressão em outras oportunidades⁹.

Assim sendo, qualquer imposto que onere o patrimônio e/ou prejudique os serviços prestados pela entidade não deve incidir ante a existência de norma imunizante. Definido que a interpretação deve ser a que mais ofereça tutela ao valor protegido pela norma, a questão passa, portanto, para a correta interpretação da expressão “*patrimônio, renda e serviços*”.

A doutrina representada por Eduardo Sabbag¹⁰ ensina que patrimônio deve ser entendido como o conjunto de bens móveis e imóveis, direitos e obrigações, referida a um titular. Osni Moura Ribeiro¹¹ trilha o mesmo caminho, definindo patrimônio como “*um conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, avaliado em moeda*”, esclarecendo que esses bens “*são todos os objetos que uma empresa possui, seja para uso, troca ou consumo*”.

Uma vez que a intenção do Constituinte foi proteger o patrimônio, rendas e serviços da entidade em razão da extrema relevância dos serviços por ela

⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5. Ed. Ver. Atual. E ampl. – São Paulo: Saraiva, 2003.

⁹ Vide: RE 549407, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA. DJ: 02/02/2010; RE 203.755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96; RE 225.671/SP, DJ 23.10.98 e AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Min. Nelson Jobim; RE nº 115.096 Rel. Min. Otavio Gallotti; RE 210.251-EDv, Red. Min. Gilmar Mendes, DJ 28.11.2003; AI 669.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 17.4.2009; RE 540.725-AgR, Rel. Min. Eros Grau, DJe 13.3.2009

¹⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado federal*. São Paulo. Editora Revista dos tribunais. 2013.p. 54

¹¹ RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade Fundamental*. 4ª Ed. São Paulo. Saraiva.2013. p. 01.

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

prestados, não há que se falar em restrição da imunidade se presente a oneração do patrimônio. Nesse sentido, é perfeita a colocação de Aliomar Baleeiro¹²:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza.

O doutrinador sintetizou de forma louvável a premissa de que, em decorrência dos efeitos econômicos, a incidência dos impostos irá desfalcicar o patrimônio, subtraindo a importância que viria a integrá-lo, prejudicando diretamente a eficácia dos serviços.

A finalidade da norma foi evitar que o patrimônio destinado para a prática da assistência social não fosse atingido pela tributação de nenhuma forma possível, a fim de dar à essa atividade – que é típica de Estado e de alto valor social – a máxima eficácia possível.

Nesse contexto, a posição do Recorrente como “contribuinte de fato” não deve ser levada em consideração para fins de afastar o reconhecimento da imunidade. Basta que haja oneração do patrimônio da entidade, para que a imunidade seja reconhecida.¹³ Interpretação em sentido contrário deixa de prestigiar os valores constitucionais e garantir a máxima tutela aos direitos fundamentais protegidos.

Em conclusão, não devem ser utilizados elementos de nítido caráter formalista e normativista para restringir direito fundamental que possui com relação íntima com os valores mais relevantes do Estado Democrático de Direito. Este Excelso Tribunal, guardião da Constituição, não deve dar prevalência para critérios outros, que não a sua máxima efetividade e ampliação de suas garantias.

¹² BALEIRO, Aliomar. Limitações ao poder de tributar. 7. ed. Ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313.

¹³ “O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 447021/RS. Rel. Gilmar Mendes. DJ 06/09/2005.

3.3 A juridicidade do fenômeno da “repercussão econômica”

A classificação de tributos em diretos e indiretos estabelece que tributo indireto é aquele em que é possível repassar o ônus tributário a terceiro através da transferência do encargo financeiro da tributação no preço do produto. Via de regra, os tributos indiretos são aqueles incidentes sobre o consumo. Já os tributos diretos seriam aqueles em que essa transferência não seria possível.

Com relação às afirmações de que essa classificação está restrita ao campo econômico e não diz respeito a ciência jurídica, algumas ressalvas são de suma importância para a melhor compreensão do tema.

Primeiramente, insta ressaltar que o próprio Constituinte atribuiu caráter jurídico ao fenômeno da repercussão quando previu a seletividade e não-cumulatividade para os tributos indiretos (como no caso do ICMS e do IPI). Estes dois institutos jurídicos levam em consideração a existência da repercussão econômica.

Em primeiro lugar, a seletividade leva em consideração a capacidade contributiva do consumidor final, razão pela qual as alíquotas sofrerão variação conforme a essencialidade do produto. Afinal, os consumidores com menor capacidade contributiva, em regra, só terão condições de adquirir os produtos mais essenciais, razão pela qual estes deverão apresentar alíquotas menores. Por outro lado, a não-cumulatividade é prevista para evitar o efeito cascata que deriva exatamente do fenômeno, da repercussão econômica reconhecido pela Carta Magna.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo afirma que *“a seletividade, assim como a não-cumulatividade, são reflexos, no âmbito tributário, da ideia de que os tributos ditos indiretos encarecem o preço das mercadorias e dos serviços sobre os quais incidem [...]”*. Afirma ainda que o fato de os tributos indiretos acarretarem na oneração de capacidade contributiva de pessoa diversa daquela definida como contribuinte de direito, acarreta na criação de políticas na determinação das alíquotas tributárias, quais sejam, a seletividade e não cumulatividade, previstas no texto Constitucional.¹⁴

¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. Nomos: Revista do Programa da Pós-Graduação em Direito da UFC. V. 32., jul/dez.2012. p. 256.

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

Ou seja, no próprio texto da constituição se reconhece que na tributação indireta quem arca com o ônus econômico da tributação é o consumidor final, não havendo sentido de aferir a capacidade contributiva do vendedor, ocupante da figura de contribuinte de direito.

É preciso reconhecer que, a rigor, o fenômeno da repercussão foi admitido pelo Constituinte e existem normas, de especial destaque e relevância no Sistema Tributário Nacional que a tomaram como premissa e suporte.

Com a devida vênia aos entendimentos divergentes, trabalhar com a repercussão econômica não é ultrapassar os lindes dos jurídicos e trabalhar com conceitos de outros ramos do direito. Trata-se de realidade já juridicizada e reconhecida pela própria Constituição, alcançando *status* constitucional de juridicidade.

Além dos institutos previstos no texto constitucional, tem-se ainda o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, o qual prevê que a restituição de tributos indiretos, cobrados indevidamente, somente poderá ser feita a quem prove haver assumido o encargo financeiro do tributo. O referido dispositivo legal também traz a figura do “contribuinte de fato” como quem verdadeiramente suporta o encargo econômico da tributação na medida que esta é repassada no preço do produto.

Insta ressaltar que, a partir da leitura do artigo 166 do Código Tributário Nacional, vê-se uma presunção legal da repercussão econômica do tributo no preço. Tal presunção existe na medida que o contribuinte de direito, para que possa pleitear a repetição do indébito de tributo indireto, deve requerer autorização do contribuinte de fato para fazê-lo, ou ainda, comprovar que não repassou o encargo financeiro da tributação.

Ademais, além da previsão no dispositivo legal supramencionado, tal presunção também pode ser aferida através da leitura da Súmula nº 546, editada por este Egrégio Supremo Tribunal Federal *in verbis*:

STF, Súmula 546: Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "*de jure*" não recuperou do contribuinte "*de facto*" o "quantum" respectivo

Seguindo esta linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Habeas Corpus 399.109, entendeu pela criminalização nas situações em que o contribuinte *de jure*, não recolhe aos cofres públicos o valor a título de ICMS que se

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

presumiu cobrado do contribuinte de fato. Notem Excelências, a presunção do repasse econômico é tão forte que fundamenta até mesmo a manutenção de uma condenação criminal.

No mesmo sentido, a jurisprudência proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, que conferiu legitimidade ativa ao consumidor, na posição do “contribuinte de fato”, para postular repetição de indébito do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada da energia elétrica.

Trata-se do Recurso Especial n. 1.299.303 – SC¹⁵, escolhido como representativo de controvérsia sob a égide do Código de Processo Civil 1973, nos termos do artigo 543-C CPC/73¹⁶ de relatoria do eminente Ministro Cesar Asfor Rocha.

Um dos argumentos discorridos pelo relator em seu voto, a fim de conferir legitimidade ao contribuinte, diz respeito a natureza do serviço em discussão, notadamente de responsabilidade originária do Estado, mas que são “cedidos”, delegados ou exercidos por entes privados.

Como se pode notar, ao contrário do que defende a teoria clássica do direito tributário, a repercussão econômica é um fenômeno juridicizado, desde o texto constitucional, passando pela legitimação nas ações de repetição do indébito e até mesmo para o reconhecimento de tipo criminal.

Trata-se de um fenômeno real e nuclear na tributação sobre o consumo, com impactos concretos na dinâmica da tributação indireta. Se o plano jurídico ignorasse tais efeitos, simplesmente afirmando tratar-se de fenômeno meramente econômico,

¹⁵ EMENTA RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. – Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. – O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica aos casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil. (RESP 1299303/SC, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha. Primeira Seção. Julgado em 08/08/2012. DJE 14/08/2012).

¹⁶ Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

teríamos tributação em cascata, locupletamento indevido na repetição do indébito e na inadimplência do ICMS, quando há o repasse ao consumidor final.

Nesse sentido, se existe a presunção legal da repercussão nos casos de repetição de indébito, esta também deve ser aplicada quando do reconhecimento da imunidade ante a unicidade de nosso ordenamento jurídico, na medida em que responsabiliza o vendedor pelo não recolhimento, partindo da firme premissa que o consumidor final arcou com o ônus financeiro.

Como muito bem colocado por José Eduardo Soares de Melo, *“se houver a tributação o adquirente suportará o peso econômico do tributo que reverterá em favor do ente tributante, e isso equivaleria a esvaziar o sentido da norma concessiva da imunidade.”*¹⁷ Portanto, deve ser reconhecida a repercussão econômica como elemento jurídico e suficiente para o reconhecimento de que ocorre a oneração do patrimônio do adquirente de mercadorias, tal como o Recorrente no caso concreto. O fenômeno da repercussão não pode ser ignorado, sob pretexto de não ser afeto ao plano jurídico.

3.5 Irrelevância da diferenciação entre contribuinte de direito e de fato para a interpretação da imunidade das entidades assistenciais

Em suas razões, o Recorrido sustenta que o tema aventado pela recorrente não deve prosperar, eis que a questão já fora debatida pelo Supremo Tribunal Federal em oportunidade anterior, o qual decidiu que a imunidade constitucionalmente prevista somente alcança os sujeitos que compõem a relação jurídico-tributária, ou seja, os contribuintes de direito.

Muito embora a Corte Constitucional tenha se manifestado neste sentido, tem-se que o referido entendimento não se deu em conformidade com os princípios protegidos pela Constituição. Explica-se.

Ingo Wolfgang Sarlet leciona que a interpretação e a aplicação da Constituição deve se dar mediante a observação dos chamados *“princípios de*

¹⁷ MELO. José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 10ª Ed. São Paulo. Dialética. 2012. p. 158

interpretação constitucional”, os quais são imprescindíveis na busca pelas soluções a serem dadas aos problemas práticos envolvendo a Carta Maior.

O primeiro princípio mencionado por Sarlet é o da unidade da Constituição, o qual determina que toda a interpretação ou aplicação de normas constitucionais deve se dar mediante a observação da premissa de que o texto constitucional é uma unidade indivisível, devendo ser interpretado como tal.

A propósito:

Assim, o que está em causa é, em primeira linha, evitar contradições e superar eventuais antinomias normativas, mediante uma interpretação global da constituição, em que o intérprete procurará harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais no âmbito de sua concretização. (...). Soma-se a isso a inexistência de hierarquia jurídica entre normas constitucionais, de tal modo que, a princípio, não se cogita a existência das normas constitucionais inconstitucionais, tal como já decidido também pelo STF.¹⁸

Sendo a Constituição uma unidade, certo é que a sua interpretação deve sempre buscar a harmonização do texto constitucional, não se admitindo a prevalência de um bem jurídico em detrimento de outro, até porque inexistente a hierarquia entre as normas constitucionais¹⁹.

Além do princípio da unidade da Constituição, Sarlet também menciona o Princípio da Supremacia da Constituição, este que determina que “(...) os atos do Poder Executivo e do Poder Judiciário (mas também e de certo modo todo e qualquer ato jurídico) devem ter como critério de medida a constituição e os direitos fundamentais”²⁰.

Em outras palavras, as interpretações do texto constitucional devem sempre visar a maior eficácia e permanência das normas constitucionais (princípio da máxima eficácia e efetividade da Constituição e princípio da força normativa da

¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 5ª Edição. São Paulo – Saraiva, 2016. P. 216.

¹⁹ SARLET explana que a necessidade de se interpretar a Constituição de forma harmônica decorre do princípio da “concordância prática” ou da “harmonização”, o qual “(...) implica que bens jurídicos reconhecidos e protegidos constitucionalmente precisam ser ordenados de tal forma que, notadamente onde existirem colisões, um não se realize às custas do outro, seja pela ponderação apressada de bens, seja pela ponderação de valores em abstrato”. (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. P. 217)

²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 5ª Edição. São Paulo – Saraiva, 2016. P. 222.

Constituição). Igualmente, todas as leis que compõem o ordenamento jurídico pátrio devem sempre ser interpretados em conformidade com o texto constitucional, e não o contrário (princípio da interpretação das leis conforme à Constituição).

Feitas estas considerações, e analisando a hipótese ventilada, constata-se que é inconstitucional a restrição da imunidade apenas para os “*contribuintes de direito*”, haja vista que não existe qualquer previsão a respeito na Carta Magna, principalmente no artigo que especificamente concede a imunidade tributária à entidade de assistência social.

Em outras palavras, a previsão constitucional da regra imunizante não faz qualquer distinção entre qual posição da cadeia ocupa o contribuinte do tributo, seja ele de direito ou de fato, mas sim, visa proteger, de modo amplo, o patrimônio, rendas e serviços das entidades, dado o valor intrínseco da sua natureza.

Muito embora a supramencionada diferenciação se encontre presente no plano infraconstitucional para outras finalidades, certo é que a interpretação das leis, assim como também o sentido oferecido por estas, deve se dar em conformidade com o texto constitucional, e não o contrário, sob pena de violação do princípio da interpretação conforme à Constituição.

É cediço que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição Federal de 1988 fora concedida justamente com o objetivo de incentivar a assistência social, a qual busca atingir os objetivos elencados no artigo 203 da Constituição, quais sejam estes: (a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; (b) o amparo às crianças e adolescentes carentes; (c) a promoção da integração ao mercado de trabalho; (d) a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; (e) a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

Regina Helena Costa compreende que a imunidade tributária é um direito fundamental de primeira geração²¹, visto que impede o Estado de exercer a

²¹ Na forma do que leciona Ingo Wolfgang Sarlet, a primeira geração de direitos fundamentais é aquela que tem como principal figura os chamados direitos de defesa, nos quais o indivíduo tem o

tributação em determinadas situações. A autora frisa que a imunidade não é princípio, mas sim regra que visa a aplicabilidade e eficácia do princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação. Destaca que as imunidades tributárias, além de reafirmarem os valores protegidos pela Constituição ao impedir a tributação em razão de bens, pessoas ou situações, também acaba por se revelar como um verdadeiro instrumento de proteção dos demais direitos fundamentais garantidos constitucionalmente e dos princípios estruturantes da ordem constitucional²².

A referida autora chega a tal conclusão com base na teoria da densificação das normas constitucionais concebida por José Joaquim Gomes Canotilho, na qual este leciona que a densificação de uma norma ocorre quando se preenche o espaço de um determinado preceito constitucional que carece de concretização. Essa densificação acaba por ser mais necessária nas chamadas “normas abertas”, estas que possuem um alto nível de abstração e, justamente por isso, reclamam por complementação.²³

Deste modo, tem-se como incontroverso que, por assegurarem a mais plena eficácia de direitos fundamentais como acesso à cultura, liberdade de culto, liberdade de expressão, acesso à saúde, acesso à educação, as imunidades tributárias propiciam a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária, bem como atuam na redução de desigualdades sociais, promovem o bem de todos indivíduos em geral.

Ou seja, a atribuição da imunidade tributária às entidades de assistência social é regra que garante a eficácia e efetividade de outras normas constitucionais, as quais protegem importantes direitos fundamentais. É engrenagem que impulsiona inclusive a realização objetivos mais importantes previstos na Constituição²⁴, bem como reafirma a força normativa desta.

direito de não sofrer qualquer tipo de intervenção indesejada por parte do Estado. (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. P. 217)

²² COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3º Edição. São Paulo – Malheiros Editores LTDA. 2015. P. 178.

²³ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3º Edição. São Paulo – Malheiros Editores LTDA. 2015. P. 196.

²⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Diante do exposto, conclui-se que a restrição da imunidade apenas para contribuintes de direito não pode ser admitida, eis que, além da ausência de previsão a respeito no texto constitucional, esta configura óbice à concretização de outros direitos fundamentais previstos na Carta Magna. A sua aplicação à hipótese ventilada não se deu em observação aos “princípios de interpretação da Constituição”, pois desconsiderou a unidade e indivisibilidade da Constituição, bem como também colocou em risco a própria força normativa das normas constitucionais.

3.4 Princípio da Capacidade Contributiva e Capacidade econômica

A imunidade das entidades assistenciais decorre do princípio da capacidade contributiva. Isso porque as entidades imunes já contribuem com todo seu patrimônio e serviços destinado à atividade que prestam, razão pela qual não teriam capacidade contributiva para, além de prestar serviços de Estado, proceder com o pagamento de tributos.²⁵

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, parágrafo único, da Constituição Federal e estabelece que os tributos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Tal princípio, basilar às relações jurídicas tributárias, visa estabelecer um critério de justiça fiscal na tributação.

Entretanto, cumpre ressaltar que tal princípio deve ser ponderado quando da existência de norma imunizante. Assim, no caso em tela, eventual análise do *superávit* do Recorrente é irrelevante para fins de concessão da imunidade, como muito bem colacionado por Roque Antônio Carraza²⁶. O *superávit* de uma entidade sem fins lucrativos, com reversão dos valores para a atividade fim (assistencial), não significa capacidade de contribuir.

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

²⁵ COSTA, Alcides J.; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coautor). Direito tributário atual. São Paulo: Dialética, 1998-. nv. ISBN (Broch.). p. 42.

²⁶ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 22ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2007. p. 743.

É indiscutível o fato de que o serviço de saúde não é prestado de maneira integralmente satisfatória pelo Estado, de modo que entidades que prestam tais serviços devem ser incentivadas e não prejudicadas, principalmente porque, o reconhecimento da imunidade ao Recorrente é garantido pelo texto constitucional.

Através do reconhecimento da imunidade busca-se uma ampliação e aprimoramento nos serviços prestados pelo Recorrente, eis que todo ganho econômico que vier a ter pelo reconhecimento da imunidade será revertido para suas finalidades essenciais. Eventual existência de superávit, portanto, em nada prejudica o pedido formulado na presente demanda.

3.5. Violação ao princípio da livre concorrência

De acordo com o que orienta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988 se aplica ao ICMS incidente sobre a importação de mercadorias por entidades de assistência social, pois compreende a Suprema Corte que nestas situações os entes imunes ostentam a condição de contribuinte de direito.

Vejamos:

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)

Em um primeiro momento, o supramencionado entendimento se mostra como algo positivo, visto que protege o patrimônio do ente imune e impossibilita a supressão indevida deste, o que viabiliza de certo modo a concretização de outras normas constitucionais.

Ocorre que a Egrégia Corte se limitou a estender a referida imunidade tão somente às situações que envolvam a importação de mercadorias. No mercado

nacional, por sua vez, o ICMS continuou a incidir nas transações comerciais, havendo o seu repasse econômico para a entidade de assistência social.

E a justificativa utilizada para fundamentar este tratamento diferenciado, é a de que na aquisição de mercadorias importadas a entidade de assistência social figura como contribuinte de direito, enquanto que na compra de produtos no âmbito do mercado nacional, a entidade figura como contribuinte de fato. Todavia, tal interpretação acaba por ocasionar a violação de importantes preceitos constitucionais.

O mercado interno é patrimônio nacional, conforme disposição do artigo 219 da Constituição Federal de 1988, sendo que o seu incentivo se dá com o escopo de propiciar o desenvolvimento cultural e sócio econômico, bem como também de garantir o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País.

Um dos pilares mais importantes do mercado nacional é a ordem econômica, a qual se funda na valorização do trabalho e da livre iniciativa (princípios fundamentais constitucionais previstos no artigo 1º, inciso IV da CFRB/1988), com o fim de assegurar a existência digna de todos os indivíduos que compõem a República Democrática do Brasil mediante a observação de vários princípios, entre eles o da livre concorrência.

O princípio da livre concorrência encontra-se intimamente conectado com o princípio da livre iniciativa. Enquanto este concerne à liberdade que o indivíduo tem de exercer a atividade econômica, mediante ingresso e permanência no mercado, aquele diz respeito a um livre jogo de forças, o qual deve respeitar uma determinada igualdade formal que impossibilite a ocorrência de injustiças.²⁷

A livre concorrência é importante para o mercado interno na medida em que atua como mecanismo que assegura a eficiência do mesmo, ao garantir que os

²⁷ PEREIRA, Andressa Semeghini; CARNEIRO, Adeneele Garcia. A importância dos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa para manutenção da ordem econômica no Brasil. Interfaces científicas. Aracaju. V.4 N.1. p. 33-44. 2015. P.39.

particulares irão competir em situação de igualdade formal, não sendo prejudicados por práticas desleais²⁸.

Essa igualdade formal que aqui se fala, também conhecida como igualdade perante a lei, é aquela que determina que todos os indivíduos que se encontrem em situações semelhantes recebam o mesmo tratamento definido em lei²⁹. A livre concorrência em si pressupõe a existência de desigualdade entre empresas, sendo tal fator determinante em um sistema de livre iniciativa, tendo em vista que propicia a rivalidade e a competição entre os particulares³⁰. Todavia, ao menos essa igualdade formal deve ser observada.

Feitas estas considerações, e analisando detidamente os argumentos apresentados, denota-se que o entendimento jurisprudencial que não estende a imunidade tributária ao contribuinte de fato encontra-se em desacordo com o princípio da livre concorrência, até porque existe orientação jurisprudencial do STF que admite a extensão da regra imunizante ao ICMS incidente na importação de mercadorias.

Ora, consoante com o que já fora exposto exhaustivamente, a interpretação das normas constitucionais deve, necessariamente, considerar a Constituição como uma unidade, visando sempre a harmonia entre os bens jurídicos protegidos e, também, a maior eficácia das normas.

Considerando-se que a imunidade tributária é instrumento que viabiliza a concretização dos demais preceitos fundamentais e princípios estruturantes da Constituição, é lógico presumir que quanto maior for a sua atuação na defesa do valor constitucionalmente protegido, maior serão as consequências em toda a ordem constitucional.

Justamente por isso, é imprescindível que toda a interpretação que envolva as imunidades tributárias observe os “princípios de interpretação da Constituição”,

²⁸ PEREIRA, Andressa Semeghini; CARNEIRO, Adenele Garcia. A importância dos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa para manutenção da ordem econômica no Brasil. Interfaces científicas. Aracaju. V.4 N.1. p. 33-44. 2015. P.39.

²⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 5ª Edição. São Paulo – Saraiva, 2016. P. 575.

³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Coelho; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª Edição. 2008. P. 1.359.

visto que, diante da relevância da norma imunizante, qualquer alteração no seu sentido pode impactar todo o texto constitucional.

É contraditório que a Corte Constitucional estenda a imunidade na hipótese de importação de mercadorias, e não o faça quando se trata de aquisição produtos nacionais, eis que em ambas as situações a entidade de assistência social figura como consumidora. Por consequência, o fornecedor estrangeiro acaba por ser beneficiado com a referida extensão, na medida em que a venda de seus produtos e serviços se torna menos onerosa e, por consequência, mais atraente aos entes imunes.

E, cumpre frisar, que é desnecessária a demonstração de estatísticas ou estudos que demonstrem a eventual existência (ou não) de preferência das entidades de assistência social em adquirir mercadorias advindas do mercado estrangeiro. Isto ocorre porque o simples fato de existir entendimento jurisprudencial que não coaduna com os valores protegidos pela ordem constitucional é suficiente para que se pugne pelo seu afastamento, até porque, conforme já destacado anteriormente, a Constituição deve sempre ser interpretada como uma unidade indivisível.

Conforme demonstrado anteriormente, a livre concorrência é um princípio fundamental que se baseia na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Ao fomentar o mercado interno, o referido princípio impacta a sociedade de um modo geral, tendo por consequência o próprio desenvolvimento desta. E a razão é simples.

AMARTYA SEN³¹ lecionava que o desenvolvimento humano propriamente dito seria impulsionado, precipuamente, pelo alargamento das liberdades usufruídas pelos indivíduos, as quais tem a sua existência condicionada a determinados fatores sociais e econômicos. Nesse sentido, tudo o que ocasionasse a privação de liberdades, a carência, a negligência e a intolerância, seria caracterizado como um obstáculo ao desenvolvimento.

³¹ SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. 1999. P. 20.

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

Uma das formas de liberdade mencionada por SEN³² é a que se denomina como facilidade econômica. Tal liberdade diz respeito a possibilidade do indivíduo participar do comércio e da produção, e tem por consequência o aumento dos recursos públicos necessários para a efetivação de serviços sociais.

Nas palavras doutrinadora:

As liberdades não são apenas os fins promordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais. Além de reconhecer, fundamentalmente, a importância avaliatória da liberdade, precisamos entender a notável relação empírica que vincula, umas às outras, liberdades diferentes. Liberdades políticas (na forma de liberdade de expressão e eleições livres) ajudam a promover a segurança econômica. Oportunidades sociais (na forma de serviços de educação e saúde) facilitam a participação econômica. Facilidades econômicas (na forma de oportunidades de participação no comércio e produção) podem ajudar a gerar a abundância individual, além de recursos públicos para os serviços sociais. Liberdades de diferentes tipos podem fortalecer umas às outras”³³

Ou seja, a livre concorrência e livre iniciativa permitem, assim como as imunidades tributárias, a densificação de direitos fundamentais previstos na Constituição, pois traz ao campo da realidade o conteúdo da norma e reafirma a força normativa da Constituição.

Sendo o Recorrente titular dos direitos fundamentais previstos pela Constituição, é totalmente cabível que este venha a se insurgir contra qualquer ato capaz de configurar óbice a concretização das normas fundamentais constitucionais. Em outras palavras, considerando que os direitos fundamentais consagrados pelo texto constitucional abarcam tanto os direitos prestacionais quanto os direitos de defesa, o titular destes direitos pode exigir o cumprimento dos interesses tutelados pela Carta Magna, bem como pode também negar interferências estatais indesejadas.³⁴

Destarte, conclui-se que o entendimento do tribunal a quo, que entendeu pela não extensão da imunidade tributária ao ICMS incidente na aquisição de medicamentos adquiridos no mercado nacional, violou a Constituição, eis que não observou o princípio da livre concorrência, bem como também ignorou a proteção dada pela Carta Magna ao mercado interno. Frisa-se, no mais, que tal entendimento

³² SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. 1999. P. 36.

³³ SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. 1999.P. 25-26.

³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 5ª Edição. São Paulo – Saraiva, 2016. P. 354.

impossibilita que a imunidade tributária concedida às entidades de assistência social alcance os objetivos constitucionalmente previstos, o que retira a eficácia e a concretização de diversos preceitos fundamentais.

IV – DA TUTELA JURISDICIONAL POSTULADA

Ante o exposto, requer-se o provimento do presente Recurso Extraordinário para com base na interpretação da Constituição Federal, principalmente do seu artigo 150, VI, c, reformar integralmente a r. decisão prolatada pelo MM. Juízo *a quo* para o fim de declarar a imunidade da Recorrente quando da aquisição de medicamentos, ainda que figure como contribuinte de fato.

Termos em que, pede deferimento.

Local, data...

Advogado...

OAB/UF nº...

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª Ed. Saraiva. 2010.

BRASIL. LEI Nº 8.742, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742.htm. Acesso em 06/09/2018.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL. Entidades e Organizações de Assistência Social. Disponível em: <http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>

Nesse sentido: RODRIGUES, Aldenir Ortiz. DIPJ: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica. 2ª. ed. – São Paulo: IOB, 2008,

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 22ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2007.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. Ed. Ver. Atual. E ampl. – São Paulo: Saraiva, 2003.

Vide: RE 549407, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA. DJ: 02/02/2010; RE 203.755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96; RE 225.671/SP, DJ 23.10.98 e AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Min. Nelson Jobim; RE nº 115.096 Rel. Min. Otavio Gallotti; RE 210.251-EDv, Red. Min. Gilmar Mendes, DJ 28.11.2003; AI 669.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 17.4.2009; RE 540.725-AgR, Rel. Min. Eros Grau, DJe 13.3.2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Imunidade Tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado federal. São Paulo. Editora Revista dos tribunais. 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade Fundamental. 4ª Ed. São Paulo. Saraiva.2013.

BALEIRO, Aliomar. Limitações ao poder de tributar. 7. ed. Ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999,

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 447021/RS. Rel. Gilmar Mendes. DJ 06/09/2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos "Indiretos". Nomos: Revista do Programa da Pós-Graduação em Direito da UFC. V. 32., jul/dez.2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1299303/SC, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha. Primeira Seção. Julgado em 08/08/2012. DJE 14/08/2012.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 10ª Ed. São Paulo. Dialética. 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 5º Edição. São Paulo – Saraiva, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 5º Edição. São Paulo – Saraiva, 2016

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3º Edição. São Paulo – Malheiros Editores LTDA. 2015.

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

COSTA, Alcides J.; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coautor). Direito tributário atual. São Paulo: Dialética, 1998-. nv. ISBN (Broch.).

PEREIRA, Andressa Semeghini; CARNEIRO, Adeneele Garcia. A importância dos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa para manutenção da ordem econômica no Brasil. Interfaces científicas. Aracaju. V.4 N.1. p. 33-44. 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Coelho; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2º Edição. 2008.

SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. 1999.