

II TAX MOOT BRASIL
08 A 09 DE NOVEMBRO DE 2018

EQUIPE Nº 104

MEMORIAL DA RECORRENTE
HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA

RECORRENTE

RECORRIDO

HOSPITAL SANTA CASA DE
MISERICÓRDIA

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

BRASÍLIA/DF
Memorial submetido em 15.09.2018

ÍNDICE

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	3
I. DOS FATOS	4
II. DO DIREITO	4
II.I Da Imunidade Tributária das Entidades de Assistência Social	4
II.II Da Imunidade Tributária Na Hipótese De Contribuinte De Fato Do ICMS	7
II.III Da Violação de Norma Constitucional Autoaplicável	10
II.IV Da Necessária Eficiência dos Serviços Prestados pela Entidade Imune	14
II.V Do Efeito De Confisco Patrimonial Da Incidência Econômica Do ICMS – Vedação Do Art. 150, IV Da CF/88	16
II.VI Do Contrassenso Ocasionado Pela Vedação À Imunidade Das Operações De Aquisição Objeto Da Presente Lide – Violação Ao Princípio Da Soberania Nacional – Criação De Incentivos À Importação	17
III. DOS PEDIDOS	19

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- CARVALHO, Cristiano. Teoria da decisão tributária. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018.
- CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 26 ed. São Paulo: atlas, 2016.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de tributos com efeito de confisco. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.
- FILHO, Eloi Cesar Daneli; SOBRINHO, Liton Lanes Pilau. As Constituições brasileiras e a imunidade tributária de templos de qualquer culto. In: Encontro Nacional do CONPEDI (19.:2010: Fortaleza, CE) Anais do [Recurso eletrônico 6185-6199] XIX Encontro Nacional do CONPEDI- Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes>. Acesso em: 07SET2018.
- MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- NÜSKE, João Ricardo Fahrion. OS IMPOSTOS INDIRETOS E A (DES) PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS: uma necessária reanálise das imunidades tributárias. 2018. 111 f. Dissertação (PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO MESTRADO EM DIREITO). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul- Escola de Direito.
- PALSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 2. Ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado. Editora. 2008.
- PAULSEN, Leandro. Constituição e código comentado à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- SOUZA, Leandro Marins de. Artigo ICMS e IPI: Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social a Impostos Indiretos Quando na condição de Contribuintes de Fato. in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (coord.). Imunidade Tributária.

I - DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre/RS, em face do Estado do Rio Grande do Sul, visando ao reconhecimento da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, *alínea 'c'*, da Constituição da República de 1988 em relação ao ICMS decorrente da aquisição de medicamentos para uso em pacientes da própria entidade.

Acontece que o pagamento do tributo foi repassado ao Hospital, adquirente dos medicamentos. Inclusive, o pagamento do ICMS está destacado na nota fiscal, confirmando, assim, que o Hospital Santa Casa foi, desde a aquisição, onerado com o pagamento do tributo.

Pretende, em síntese, a ora Recorrente, ver-se desonerada do pagamento do tributo, eis que se qualifica como entidade de assistência social e, portanto, faz jus ao incentivo fiscal previsto na Constituição. Todavia, o Tribunal *a quo*, ao julgar o tema, equivocadamente, acabou por não reconhecer à Recorrente a possibilidade de gozar da imunidade tributária, ensejando, então, a interposição do presente Recurso Extraordinário.

II - DO DIREITO

II.1 – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

De início, necessário contextualizar historicamente a consolidação do direito da Recorrente, enquanto entidade de assistência social, de ver reconhecida a imunidade tributária do imposto incidente sobre a aquisição de bens utilizados na consecução de sua atividade-fim (ICMS).

A entidade de assistência social qualifica-se pela prestação dos objetivos previstos no artigo 203 da Constituição e, no caso do Hospital Santa Casa, essa

prestação se dá pela proteção da saúde da pessoa, podendo-se dizer, então, que se trata de entidade de assistência social por:

Praticar algum ato que implique na proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, à promoção da integração ao mercado de trabalho, à habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e à promoção de sua integração à vida comunitária, ou a garantia de um salário mínimo mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprove não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, desde que a prática deste ato seja voluntária, implique em mera liberalidade do praticante, ou seja, não decorra de imposição legal.¹

O elenco de hipóteses de não incidência tributária em texto constitucional no ordenamento jurídico pátrio remonta a 1946, sob a égide da Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Sob forte influência do segundo pós-guerra, preservaram-se algumas disposições e excluíram-se outras, num movimento de *redemocratização*² das instituições brasileiras pós constituição de 1937, que só *teve fim com o Golpe militar de 1964*³.

Portanto, antes mesmo de inaugurada a atual ordem constitucional, já se visava a maior proteção do contribuinte frente ao Poder Estatal. A historicidade desta concepção só vem a reforçar a necessidade de, agora, no cenário de um Estado Democrático de Direito, serem observadas tão relevantes conquistas, que se mantêm previstas na Constituição Federal de 1988.

Importante salientar que a imunidade tributária não é favor prestado pelo Estado, tendo **fundamento na necessidade de se limitar o poder de tributar e de se coibir o avanço despropositado e desmedido sobre o patrimônio do contribuinte**. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “*a imunidade vem*

¹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código comentado à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 215.

² FILHO, Eloi Cesar Daneli; SOBRINHO, Liton Lanes Pilau. **As Constituições brasileiras e a imunidade tributária de templos de qualquer culto**. In: Encontro Nacional do CONPEDI (19.:2010:Fortaleza, CE) Anais do [Recurso eletrônico 6185-6199] XIX Encontro Nacional do CONPEDI- Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes>. Acesso em: 07SET2018.

³ FILHO, Eloi Cesar Daneli; SOBRINHO, Liton Lanes Pilau. **As Constituições brasileiras e a imunidade tributária de templos de qualquer culto**. In: Encontro Nacional do CONPEDI (19.:2010:Fortaleza, CE) Anais do [Recurso eletrônico 6185-6199] XIX Encontro Nacional do CONPEDI- Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes>. Acesso em: 07SET2018.

para tornar viável o exercício da entidade no mercado (...) se tratando de um mecanismo para compensar diferenças”⁴.

Dito isso, tem-se que a Constituição impõe limitações ao poder de tributar, tratando-se de um comando impositivo de defesa do indivíduo em face do Estado, ou seja, a Constituição não outorga dever de pagar tributo, mas sim direito de proteção em relação a este.

Vale referir, por oportuno, que a ora Recorrente é entidade do Terceiro Setor, ou seja, transita entre o Primeiro, Estado, e o Segundo, mercado. Dispõe, assim, de natureza jurídica de direito privado sem fins lucrativos. E, justamente por não perseguirem lucro, instituições de assistência social acabam por reempregar a renda auferida pelo seu serviço para aprimoramento e incremento do objeto de sua finalidade essencial. Não disputam o mercado concorrencial nem se qualificam como braço do Estado, mas visam à promoção do **bem social** de forma complementar a este.

Assim, em face do espírito de cooperação da assistência social com as finalidades do Estado e, em nome, também, da proteção aos direitos fundamentais, para que se possa assegurar a regular atividade da Recorrente, uma vez que “*é evidente que o objetivo do legislador constituinte era proteger os fins sociais das entidades*” (AC 399370 PE 0019307-22.2002.4.05.8300- TRF5), necessária se faz a aplicação da imunidade constitucional à assistência social, também, nos produtos por ela adquiridos no mercado interno na condição da denominada *contribuinte de fato*.

Assim, a teor do contido no artigo 150, inciso VI, *alínea ‘c’*, o beneplácito constitucional da imunidade alcança o Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre/RS no tocante à tributação de ICMS incidente sobre a aquisição de produtos destinados à realização de sua atividade-fim.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 435.

II.II – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA HIPÓTESE DE CONTRIBUINTE DE FATO DO ICMS

A discussão vertida se dá pelo fato de a instituição de assistência social, no caso dos autos, qualificar-se como *contribuinte de fato*, e não como *contribuinte de direito*, único a fazer jus à imunidade em tela, segundo, equivocadamente, conforme se demonstrará, parte da Jurisprudência. Tal entendimento decorre do fato de o Hospital adquirir a mercadoria de um fornecedor do mercado concorrencial, que, por estar enquadrado na definição do Segundo Setor (mercantil), não tem direito à imunidade. Ocorre que o Hospital, na condição de entidade de assistência social, é imune à tributação pela previsão constitucional, não podendo a imunidade, sob nenhuma justificativa, ser afastada.

Entretanto, antes de adentrar nesses conceitos que se referem à natureza do ICMS, é necessário compreender o tributo e entender a forma como vem sendo aplicado.

O tributo em questão (ICMS) compõe o preço final da mercadoria adquirida pelo Hospital, mercadoria essa destinada, tão somente, à consecução de sua finalidade essencial, qual seja, promoção da saúde e bem-estar social.

O ICMS é previsto na Constituição, de forma genérica, no artigo 155, inciso II, sendo tributo de competência Estadual, relativo às operações de “*circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*”.

O ICMS é tido como tributo indireto, definido como aquele:

(..) que comporta, na operação, dualidade de pessoas: contribuinte de direito (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo- também denominado de sujeito passivo direto); e contribuinte de fato (aquele que efetivamente suporta o ônus do imposto- também denominado de sujeito passivo indireto).⁵

⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito** tributário. 26 ed. São Paulo: atlas, 2016. P. 48.

Ainda, no entendimento de Leandro Paulsen, contribuinte de direito é definido como aquele que “por realizar o fato gerador é obrigada por lei ao pagamento do tributo”, sendo o contribuinte de fato aquele que “não estando obrigado a efetuar o pagamento do tributo perante o fisco, suporta indiretamente o ônus da tributação na medida em que ela é repassada a carga tributária”⁶.

Diferentemente da conclusão do Juízo a quo, em que se afastou a imunidade do ICMS ao Hospital Santa Casa de Misericórdia, calha referir o REsp 276469 SP, da relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros, ainda no ano de 2001, em que se entendeu que o contribuinte de fato tem, sim, legitimidade para pleitear a restituição do tributo pago equivocadamente, uma vez que foi quem suportou a incidência do encargo financeiro- restando demonstrada sua integração na relação tributária, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO – REPERCUSSÃO – CONTRIBUINTE DE FATO - RESTITUIÇÃO – LEGITIMIDADE – CTN ART. 166. O **contribuinte de fato está legitimado para reclamar a devolução do tributo indevidamente recolhido** pelo contribuinte de direito. Assim dispõe, a contrário senso, o Art. 166 do CTN”. (*grifou-se*)

Diz-se que o contribuinte de direito é o sujeito passivo da relação tributária por possuir vínculo direto e pessoal, na medida em que a lei o obriga ao pagamento do tributo. Se o que vincula é o pagamento do tributo é lógico crer que, o contribuinte de fato, ao pagar o imposto, vincula-se ao fato gerador e, em consequência, integra a relação tributária.

Logo, em que pese, num primeiro momento, parecer se tratar, meramente, de relação comercial entre a assistência social e o fornecedor, não se pode dizer que a figura do contribuinte de fato é estranha à relação tributária, máxime considerando que, mesmo na condição de consumidor, é quem acaba por suportar o encargo financeiro imposto pelo fisco. Com efeito, é o patrimônio da

⁶ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código comentado à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 1157

entidade imune que acaba por ser onerado, e pelo ente que se beneficia dos serviços por ela prestado (!).

Reforça-se que a ora Recorrente atua complementando a atividade do Estado e, em contrapartida, recebe doações e incentivos, dentre os quais, a pretensa imunidade. Isso tudo num contexto de sucateamento das instituições públicas, em que a saúde figura como umas das mazelas sociais. Com isso, “nota-se que a imunidade faz com que não haja competência para instituição do imposto”⁷, sendo ainda mais reprimível pelo fato de a tributação incidir sobre prestador de serviços de interesse coletivo, que apenas fomenta a prestação de serviços médico-hospitalares.

Por tudo isso, tendo em vista que as imunidades tributárias “buscam proteger, princípios, valores e direitos fundamentais, mas não só no sentido de proteção como também de promoção e incentivo à efetividade”⁸, verifica-se que a mitigação da intenção do legislador constituinte de incentivar o desenvolvimento de instituições que prestem serviços complementares ao Estatal, acaba por extirpar o aspecto social altamente relevante do instituto da imunidade.

Assim, muito embora estar a Recorrente qualificada pela Jurisprudência e pela Doutrina como contribuinte de fato e não de direito - o que, num primeiro momento, afastaria a imunidade - ao se considerar a sua finalidade no contexto social e o fato de prestar um serviço paralelo ao do Estado, acrescido do fato de que tem seu patrimônio onerado pela incidência de tributo a que é imune, necessária se faz a reanálise da aplicação da norma constitucional imunizante.

Nessa linha de entendimento, inclusive, refere-se decisão do Supremo Tribunal Federal que, ainda no ano de 2003, ao analisar a impossibilidade da incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias produzidas por entidades

⁷ PALSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 2. Ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado. Editora. 2008, p. 106.

⁸ NÜSKE, João Ricardo Fahrion. **OS IMPOSTOS INDIRECTOS E A (DES) PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS: uma necessária reanálise das imunidades tributárias**. 2018. 111 f. Dissertação (PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO MESTRADO EM DIREITO). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul- Escola de Direito.

sociais sem fins lucrativos, argumentou no sentido de que se faz necessária a “preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas” (RE nº 210.251-EDv). Como se deduz, não só o legislador constituinte primou pela proteção das instituições de assistência social, como também é entendimento jurisprudencial que estas merecem a proteção estatal para bem prestarem seus serviços.

Salienta-se também que até a presente data não há um *leading case* julgado sobre o tema [*Caso, Esclarecimento nº 16*] que pudesse pacificar a presente controvérsia. Portanto, descabe falar em vinculação do presente caso a qualquer paradigma julgado sob a sistemática da Repercussão Geral.

Pelo exposto, o Hospital Santa Casa de Misericórdia, em que pese figure na condição de contribuinte de fato, faz jus à imunidade ora pleiteada.

II.III – DA VIOLAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL AUTOAPLICÁVEL

Tratando-se, assim, de disposição Constitucional autoaplicável, que imuniza a Recorrente em face da natureza da atividade por ela desenvolvida, tem-se por necessário analisar o tema, também, sobre o prisma do Código Tributário Nacional, uma vez que, em sendo este anterior àquela, foi recepcionado pela Constituição da República de 1988 apenas relativamente às disposições consonantes com o texto constitucional.

Ainda, importante referir que, muito embora, aparentemente, a constituição limite a imunidade a rendas, bens e serviços, é necessária ser feita uma interpretação teleológica da norma, conferindo interpretação extensiva à abrangência da imunidade, isso porque, ao tributar a aquisição de mercadorias integradas ao patrimônio da entidade assistencial, acaba-se por violar a norma imunizante.

Na medida em que se trata de norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, que “são aquelas que, desde o advento da Constituição, já têm a

aptidão de produzir todos os seus efeitos jurídicos, não dependendo do legislador infraconstitucional para tanto”⁹. Não podendo tais efeitos serem restringidos, sob pena de restarem afrontados os princípios constituidores do Estado Democrático de Direito.

Nesse mesmo sentido, verifica-se, a existência de julgamentos que, utilizando-se da interpretação teleológica das normas, deram aplicação sistemática ao tributo. Veja-se no julgamento do RE 102.141, quanto à imunidade de livros jornais e periódicos, em que se admitiu a interpretação ampla do dispositivo constitucional para considerar imune o conjunto de serviços de confecção do livro. Há, também, o RE 203.859, que estendeu a imunidade do papel a materiais similares a este. Ainda, há o RE 606.107, que fixou que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS. Registra-se tudo isso a fim de demonstrar a necessidade de se conferir efeito extensivo da norma constitucional, até porque, “onde a constituição não limita, não cabe ao intérprete ou ao legislador infraconstitucional fazê-lo”¹⁰.

Assim, conquanto o Código Tributário Nacional, bem como a Constituição, definam o ICMS como imposto sobre a produção e circulação, e não como imposto sobre a renda, patrimônio ou serviço, deve-se considerar que, a mercadoria adquirida, acaba por integrar o patrimônio da instituição assistencial.

Nessa toada, quadra registrar menção feita pelo Ministro Gilmar Mendes, quando do julgamento do RE 210.251, acerca do entendimento do Ministro Aliomar Baleeiro, que, em sua clássica obra, afirma que a imunidade, para ser efetiva, deve alcançar os impostos que, por algum meio, atingiriam o patrimônio do ente imune:

Para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas

⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. 1. ed., p. 301.

¹⁰ SOUZA, Leandro Marins de. Artigo ICMS e IPI: **Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social a Impostos Indiretos Quando na condição de Contribuintes de Fato**. in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (coord.). *Imunidade Tributária*, p. 235.

também atribuições, interesses e deveres do Estado, **deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, defalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades** presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza".¹¹

Nessa linha, uma vez afastada a restrição da incidência da imunidade sobre o ICMS, no caso concreto, reporta-se ao julgamento do AI 389.118-AgR/S, da Relatoria do Ministro Carlos Veloso que, ainda do ano de 2002, entendeu que **“o que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”**. Assim, ao se considerar que os produtos adquiridos pela entidade assistencial são utilizados na sua finalidade essencial, entende-se que acabam, por fim, a compor o seu patrimônio.

No mesmo sentido, refere-se que o STF já se posicionou positivamente no tocante a não incidência de II - imposto de importação - e IPI - imposto sobre produtos industrializados -, quando utilizados na prestação de seus serviços específicos (paradigma 89. 173 SP). Trazida para a realidade das assistências, a conjuntura seria de desarmonia em relação à exposição de seu patrimônio, por vezes, à mercê da tributação, por vezes, protegido desta. Nessa medida, *“a mesma garantia que protege o patrimônio da entidade em casos de importação, o deixará desprotegido caso venha a ocorrer uma aquisição de produtos no mercado nacional”*¹².

Fato é que não pode a entidade assistencial ficar sujeita a entendimentos descompassados, que negam vigência da norma constitucional na sua plenitude, ainda mais quando se considera que o direito tolhido - *a imunidade tributária* - é a própria *“preservação de valores de superior interesse nacional”*¹³. Com efeito, não se pode sonegar um direito pelas possíveis dificuldades de ordem prática

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed., Forense, 1997, p. 313.

¹² NÜSKE, João Ricardo Fahrion. **OS IMPOSTOS INDIRETOS E A (DES) PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS: uma necessária reanálise das imunidades tributárias**. 2018. 14 f. Dissertação (PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO MESTRADO EM DIREITO). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul- Escola de Direito.

¹³ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo : Dialética, 2012, p. 171.

advindas de construções doutrinárias, de sorte que, comprovada a oneração indevida, de rigor, faz valer o direito constitucional outorgado.

Acerca de tais incoerências, vale mencionar síntese das razões de decidir do RE 281.433/SP, **superadas pelos argumentos até aqui exposto**: diz o julgado que entidade de assistência social não é imune à incidência de ICMS na venda de produtos por ela fabricados porque esse tributo, por repercutir economicamente no patrimônio do consumidor e não no do contribuinte, não atinge o patrimônio nem desfalca as rendas das assistências, ou seja, num primeiro momento (venda), a entidade não poderia ser imune, pois o tributo não atinge sua renda, sendo suprido pelo consumidor final; na outra situação, (aquisição) embora atingido o patrimônio da entidade, não poderia ser imune por não compor a relação tributária. Seguindo esta linha de entendimento, a imunidade, embora prevista na constituição, não teria aplicabilidade, na medida em que não poderia ser utilizada nem na aquisição, nem na venda de mercadorias.

Verifica-se, assim, que a entidade assistencial, mesmo que na condição de contribuinte de fato de mercadorias/produtos sobre os quais recaiam o ICMS, deveria estar a salvo da incidência destes impostos por força da norma constitucional. E, em havendo o pagamento indevido do tributo por estas, deveriam ter legitimidade para pleitear a restituição dos valores pela via da repetição do indébito, com base no preceito imunizante e no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Dessarte, bem demonstrado que a celeuma *in casu* decorre da interpretação restritiva da norma constitucional, não podendo assim ocorrer, pois, **afigurando-se imunes, por dicção constitucional, patrimônio, renda ou serviços para proteção de entidades que, em cumprimento as suas finalidades, acabam por suprir as ausências do próprio Estado, infere-se imperiosa a concessão da imunidade aos bens adquiridos pela recorrente do mercado nacional, justamente, por integrarem seu patrimônio.**

II. IV. DA NECESSÁRIA EFICIÊNCIA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA ENTIDADE IMUNE

Conforme já exposto anteriormente, a interpretação da norma da imunidade é concretizada em uma leitura conjugada de diversos dispositivos constitucionais.

Disso, já é possível aferir que a incidência econômica do ICMS, que é repassado para a Recorrente, funciona como um redutor da eficácia dos serviços prestados à comunidade.

O Ministro Gilmar Mendes ponderou em voto nos autos dos Embargos de Divergência no RE nº 210.251-2/SP, exatamente o fundamento da perda de eficiência na prestação de serviços da entidade que goza de imunidade, nos seguintes termos:

É claro, não se pode ignorar que se cuida de imposto que, pela repercussão econômica e eventual, poderia não onerar o contribuinte de direito, mas sim, o contribuinte de fato.

A despeito da possibilidade de se transferir ao comprador o pagamento efetivo do imposto, o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor, quanto mais não seja, como reconhece o Ministro Sepúlveda Pertence, para fins de concorrência, e, **por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente**". (*grifou-se*)

Acerca do signo presuntivo de riqueza aplicável às entidades beneficentes, Luís Eduardo Schoueri, ao analisar a correlação entre a norma da imunidade e o princípio da capacidade contributiva, interligado aos direitos fundamentais, pontua, *in verbis*:

Mais acertado parece o raciocínio que vê nas imunidades também a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva: sua falta, manifesta em algumas situações, contribui na justificação da imunidade. Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição.¹⁴

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, p. 427.

Nesse sentido, não prospera o fundamento que não vê a translação econômica como fator determinante para extensão da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, *alínea c*, da Constituição Federal de 1988, para operações em que a Recorrente figura enquanto contribuinte de fato.

Havendo a obrigação de a Recorrente proceder com o reinvestimento de todo e qualquer resultado para a manutenção de seu objeto social, conforme dispõe o artigo 14, inciso II, do Código Tributário Nacional, descabe falar em capacidade contributiva desta para fazer frente à translação econômica do ICMS. O posicionamento da doutrina de Regina Helena Costa, corrobora o acima exposto, *in verbis*:

Conquanto tais instituições possam, eventualmente, deter capacidade econômica – vale dizer, recursos suficientes para a manutenção de suas atividades -, certamente não disporão de capacidade contributiva, traduzida na aptidão para contribuir com as despesas do Estado sem o comprometimento da riqueza necessária à sua subsistência.¹⁵ (*grifou-se*)

Dessa forma, para a construção da norma da imunidade no presente caso, deve haver uma conformação com as finalidades proporcionadas pela Recorrente à luz dos bens adquiridos juntos aos fornecedores não imunes e, assim, conforme Luís Eduardo Schoueri, “*auxiliará na tarefa da compreensão da extensão da imunidade e construção da norma*”.¹⁶

A extensão da imunidade, para as operações em que o denominado contribuinte de direito (fornecedor) é o sujeito eleito pelo legislador para efetuar o recolhimento da exação tributária, é impositiva. Não o sendo feita findaria a Recorrente por ver seu patrimônio constantemente diminuído para fazer frente ao ônus econômico da incidência do ICMS sobre as aquisições dos insumos essenciais à manutenção de seu objeto social.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 127.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. cit., p. 437.

Assim, gradualmente a Recorrente sofreria a incidência tributária de forma que a tributação atingisse diretamente seu patrimônio, podendo produzir o efeito de confisco, conforme vedação disposta no art. 150, IV da CF/88 e que se passa a expor.

II.V. DO EFEITO DE CONFISCO PATRIMONIAL DA INCIDÊNCIA ECONÔMICA DO ICMS – VEDAÇÃO DO ART. 150, IV DA CF/88

Repise-se que tais incidências se dão em razão de aquisições de insumos que não serão objeto de qualquer operação onerosa, fator que não revela capacidade contributiva para que a Recorrente sofra a incidência econômica do referido imposto, bem como pela impossibilidade de posterior repasse de tal ônus, pois os destinatários de tais mercadorias são os pacientes à título gratuito da Recorrente.

Luiz Felipe Silveira Difini analisa o impacto da tributação indireta sobre o consumo enquanto uma possibilidade de limitar a livre iniciativa “*se onerar de tal forma os produtos que dificulte gravemente sua produção ou comercialização*”.¹⁷

No caso concreto, inexistente hipótese do ICMS ser trasladado para o consumidor final, uma vez que a Recorrente executa os serviços de assistência social de forma gratuita.

Tal assertiva ganha contornos maiores uma vez que a Recorrente não visa ao lucro nas operações em que efetua o pleito de reconhecimento da imunidade nessas operações. A incidência do ICMS nas operações de aquisição dos insumos inerentes à atividade que justifica a imunidade da Recorrente torna por tributar, em última análise, o patrimônio dessa, em franca violação à proibição do efeito de confisco, conforme previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição.

¹⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 141.

Oportunamente, tal exigência fiscal findaria por tornar proibitivo o exercício do objeto social da Recorrente, em completa discordância com o mínimo vital necessário à sua subsistência. Permitir que a Recorrente sofra o ônus fiscal em tais operações, acaba por ir ao encontro do objetivo da Constituinte em excluir “do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações”.¹⁸

Assim sendo, conclusivo ser obrigatória a declaração da imunidade tributária para as operações de aquisições de mercadorias em que a Recorrente figura como contribuinte de fato, sob pena de configurar tributação do patrimônio em gradativo efeito de confisco.

II.VI. DO CONTRASSENSO OCASIONADO PELA VEDAÇÃO À IMUNIDADE DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO OBJETO DA PRESENTE LIDE – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SOBERANIA NACIONAL – CRIAÇÃO DE INCENTIVOS À IMPORTAÇÃO

Cabe efetuar menção ao completo contrassenso que a vedação à imunidade do ICMS nas operações em que a Recorrente figura como contribuinte de fato acaba por ocasionar.

Se confirmada a vedação, bastaria que a Recorrente optasse por preterir as aquisições das mercadorias no mercado interno e buscasse mercadorias similares no mercado externo.

Assim, passaria da condição de contribuinte de fato (não imune, conforme possível desfecho do presente caso) e na condição de importadora, passaria à condição de contribuinte de direito (imune).

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16 ed. – São Paulo: Saraiva, 2010, p. 175.

Luís Eduardo Schoueri muito bem ponderou o presente quadro da seguinte forma, *in verbis*:

Ao negar a imunidade às aquisições, feitos no País, por entidade imunes, o ordenamento acaba por desestimular os fabricantes nacionais em notória contradição ao Princípio da Soberania Nacional, inserido no primeiro inciso do artigo 170 da Constituição.

Com efeito, basta ver que se a entidade imune adquire determinado equipamento no exterior, será ela a importadora; a regra imunizante aplica-se “*ipso facto*” e não há que se cogitar qualquer imposto; o mesmo equipamento, se adquirido no mercado interno, estaria sujeito a vários impostos, já que a entidade imune seria mera contribuinte “*de fato*”.¹⁹

O potencial quadro, em caso de vedação a aplicação da imunidade, finda por gerar um incentivo à aquisição de mercadorias por meio de importação, violando, assim, o art. 170, I²⁰ da CF/88.

Acerca do incentivo criado e a possibilidade do contribuinte racional optar por um planejamento tributário lícito, como é o caso de eventualmente a entidade imune efetuar a importação para figurar como contribuinte de direito, Cristiano Carvalho assevera, *in verbis*:

Sendo assim, é racional querer pagar menos tributos, e uma das formas de fazê-lo é mediante o planejamento tributário. O planejamento tributário, cuja outra denominação mais técnica é a elisão fiscal, denota a exploração racional pelo contribuinte das falhas de previsão pelo legislador tributário, sempre com o intuito de fazê-la pelas vias formalmente lícitas.²¹

Embora não se fale aqui de falha de previsão, mas sim de quadro ocasionado pela eventual incongruência criada pela potencial decisão desfavorável à Recorrente, é imperioso tal aspecto ser considerado por este Egrégio Supremo Tribunal Federal.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. cit., p. 503.

²⁰ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

²¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 239.

Não sendo considerado tal aspecto, finda por criar uma situação desfavorável para o mercado interno, que já se encontra em franca crise econômico-financeira, uma vez que possibilitaria para as entidades que deveriam deter de imunidade tributária, um incentivo para a elisão fiscal.

Nesse sentido, por todo o exposto, mostra-se imperioso ser declarada a imunidade da Recorrente no caso concreto, conforme passa a requerer.

III- DOS PEDIDOS

À luz do exposto, requer o provimento do Recurso Extraordinário, para reconhecer a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS à Santa Casa de Misericórdia, reformando a decisão proferida pelo Juízo *a quo*.

Nesses termos, pede deferimento.

Brasília/DF, 15 de setembro de 2018.

ADVOGADO

OAB...