

**STF - Supremo Tribunal Federal**

Recurso Extraordinário n.º XXXXXX /RS

**SANTA CASA DE MISERICÓRDIA**

Recorrente

vs.

**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Recorrido

---

**MEMORIAL DA RECORRENTE**

Equipe nº 110

---

<b>1. RESUMO DOS FATOS .....</b>	<b>3</b>
<b>2. DA NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.....</b>	<b>4</b>
2.1. A VIOLAÇÃO À IMUNIDADE CONFERIDA ÀS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ARTIGO 150, VI, “c” DA CRFB/88 .....	4
2.2. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DAS NORMAS QUE ESTABELECEM IMUNIDADES .....	7
2.3. A FINALIDADE DA CONCESSÃO DE IMUNIDADE À INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	9
2.4. OS PRINCÍPIOS QUE FUNDAMENTAM A CONCESSÃO DA IMUNIDADE ÀS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	12
2.5. A IMUNIDADE CONFERIDA À ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO CONTRIBUINTE DE FATO - REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO .....	15
2.6. DA SEGURANÇA JURÍDICA CONCEDIDA PELAS IMUNIDADES ÀS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	16
2.7. A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STF NA QUESTÃO .....	19
<b>3. CONCLUSÃO .....</b>	<b>22</b>
<b>4. PEDIDOS .....</b>	<b>23</b>
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>24</b>
Doutrina Nacional .....	24
Jurisprudência .....	27
Jurisprudência Internacional.....	28
Endereços eletrônicos .....	28
<b>6. ABREVIATURAS UTILIZADAS .....</b>	<b>29</b>

Exmo. Srs. Ministros do Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário n.º XXXXXX /RS

Vs. Exas. foram designados Julgadores do Recurso Extraordinário em referência, no qual a **SANTA CASA DE MISERICÓRDIA** (“Santa Casa”/Recorrente). contende com o **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL** (“Fazenda”/”Recorrido”).

A Recorrente vem, diante de V. Exas., expor, de forma sintética neste **MEMORIAL**, as razões pelas quais o Recurso Extraordinário, posto em julgamento, deve ser provido, reformando-se, na integralidade, o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS).

## 1. RESUMO DOS FATOS

2. A Recorrente, Santa Casa de Misericórdia, ajuizou Ação Declaratória [Esclarecimentos, item 46] em face do Estado do Rio Grande do Sul, ora Recorrido, buscando a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS na aquisição de medicamentos.

3. Isso porque a Recorrente é entidade de assistência social, enquadrada no art. 150, VI, “c” da Constituição da República Federativa do Brasil, [Esclarecimentos, item 50] que atende aos requisitos previstos em lei, art. 14 do Código Tributário Nacional [Esclarecimentos, item 15], fazendo jus à imunidade prevista na Carta Magna

4. No entanto, seu patrimônio vem sendo tributado quando, na qualidade de contribuinte de fato [Esclarecimentos, item 24], a ela é repassado o ICMS incidente sobre a circulação dos medicamentos. Dessa forma, a Recorrente sustenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na compra de seus medicamento, por força de sua imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da CRFB/88 [Esclarecimentos 8,35,47].

5. Em que pese a Recorrente também preste serviços médicos aos particulares/convênios, cumpre esclarecer que o objeto deste recurso é a carga tributária incidente quando do fornecimento de medicamentos que posteriormente serão fornecidos aos pacientes de forma gratuita, na qual não é possível o repasse do ônus econômico do ICMS ao paciente [Esclarecimentos Gerais].

6. Ocorre que, mesmo com a imunidade tributária conferida pela Carta Magna, as instâncias ordinárias julgaram improcedente o pedido formulado pela Recorrente, sob o argumento de que na aquisição dos medicamentos a entidade figuraria como contribuinte de fato e não de direito, o que impossibilita a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição [Esclarecimentos, item 48].

7. Ante o exposto, presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Extraordinário [Esclarecimentos, item 23] e tratando-se de matéria constitucional, inicia-se a análise do mérito da questão: a necessidade de se reconhecer a imunidade da Recorrente na aquisição de medicamentos, pelas razões dispostas abaixo.

## **2. DA NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

### **2.1. A VIOLAÇÃO À IMUNIDADE CONFERIDA ÀS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ARTIGO 150, VI, “c” DA CRFB/88**

8. A CRFB/88 estabelece em sua Seção II as limitações ao poder tributar, as hipóteses nas quais é vedado ao Poder Público promover tributação [AMARO, 2006, p. 151; PAULSEN, 2017, p. 107; BALEEIRO 2, 2001, p.113; CARVALHO,2005, p. 117]. As vedações foram estabelecidas com o intuito de concretizar princípios do Direito Tributário, tais como o Princípio da Legalidade, Princípio da Igualdade, Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Seletividade.

9. Para a viabilizar a consecução dos princípios na forma estabelecida, a CRFB/88 institui em seu art. 150, VI, vedações à instituição de impostos pelos entes federativos, estabelecendo as imunidades tributárias.

10. Aliomar Baleeiro conceitua as imunidades como “*vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam*”. [BALEEIRO 3, 1996, p. 82]

11. Tais imunidades, por constituírem limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes federativos, são normas negativas de competência, ou seja, que impedem que o ente público exerça a sua competência de instituir tributos sob entidades específicas, como a Santa Casa de Misericórdia [MACHADO, 2003, p. 132 SABBAG, 2011, p. 285; FALCÃO, 1977, p. 117; BORGES, 1975, p. 181; CHIMENTI, 2008, p. 31; MACHADO, 2009, p. 284; BATISTA JÚNIOR, 2004, p. 100]

12. Em análise ao dispositivo constitucional, verifica-se a previsão de cinco espécies de imunidades, dispostas no art. 150, inciso VI, da alínea “a” à alínea “e”: a) imunidade recíproca

entre os entes federativos; b) imunidade religiosa; c) imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos previstos em lei; c) imunidade dos livros, jornais e periódicos; d) imunidades dos fonogramas e videofonogramas.

13. A doutrina classifica as imunidades tributárias em duas principais espécies: imunidade subjetiva e objetiva, sendo que a primeira é aquela conferida em razão da pessoa, enquanto a segunda é conferida em razão do objeto, da atividade.

14. No caso em análise, a Santa Casa de Misericórdia enquadra-se na hipótese do art.150, VI, “c” da CRFB/88, classificando-se como Imunidade Subjetiva, uma vez tratar-se de entidade de assistência social sem fins lucrativos que atende os requisitos estabelecidos em lei, art. 14 do Código Tributário [Esclarecimentos, item 15].

15. A imunidade à instituição de assistência social [CRFB/88, art. 150, VI, “c”] deve ser analisado em conjunto com o §4º deste dispositivo, que prevê que “*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.*” [CRFB/88, art. 150, §4º].

16. Assim, qualquer incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na operação entre a fornecedora e a Recorrente, implica em violação à referida imunidade. Isso porque como é a Santa Casa quem, de fato, arca com o ônus tributário da operação, tem-se configurada a tributação sobre seu próprio patrimônio.

17. Explica-se: apesar de não ser a Recorrente a responsável por recolher o tributo para os cofres públicos, é ela quem efetivamente desembolsa e paga os valores a título de imposto, sendo certo que é possível perceber os efeitos da exação em seu patrimônio, o que é veementemente proibido pelo texto constitucional.

18. Neste sentido, Roque Carrazza defende que se deve adotar linguagem econômica e não jurídica, uma vez que para a Economia todos os tributos são sobre a renda, patrimônio e serviços, e que, dessa forma, as regras imunitórias assim dispostas buscam a imunidade para todos os impostos. [CARRAZZA 2, 2010, p. 825]

19. Ressalta-se que o STF já se manifestou no sentido de abranger a imunidade consignada no art. 150, VI, “c” da CRFB/88 ao ICMS incidente sobre a importação de bens utilizados para a prestação dos serviços das entidades de assistência social sem fins lucrativos [AI 776.205]. Dessa forma, verifica-se a contradição em conceder imunidade aos bens importados utilizados para a consecução dos serviços de saúde prestados e não concedê-la quando tratar-se de bens provenientes do mercado interno brasileiro.

20. Ora, nesta contradição o STF estabelece um tratamento diverso ao patrimônio - medicamentos adquiridos - da Santa Casa, ainda que utilizados para a consecução do mesmo fim: a prestação dos serviços médicos de saúde.

21. Isto porque o STF estabeleceu uma diferença entre bens importados e bens do mercado interno, fato que desestimula os produtores nacionais, criando um grave e sistêmico problema de concorrência.

22. Ora, sabe-se que uma parte expressiva dos prestadores de serviços de saúde são entidades filantrópicas<sup>1</sup>[SILVEIRA 2, 2017] e que necessitam e fazem aquisição de equipamentos médicos, sendo certo que, na maioria das vezes, optam por adquirir tais produtos no exterior dado o reconhecimento da imunidade. Dessa forma, a indústria nacional se vê prejudicada pela diferenciação de tratamentos tributários em decorrência da origem do bem.

23. Portanto, mais uma vez, não se pode assumir que o legislador tenha optado por reconhecer um entendimento que desprestige sua própria economia, em prol do mercado internacional.

24. Neste contexto, há uma distinção injustificada entre tributar o patrimônio da Santa Casa quando esta adquire medicamentos do mercado nacional e não tributá-lo quando são adquiridos bens importados.

25. Além disso, é importante mencionar que a Santa Casa adquire os medicamentos que não serão revendidos a terceiros, ou seja, são produtos destinados ao uso e consumo gratuito de seus pacientes atendidos pelo Sistema Público de Saúde. Portanto, os fármacos são necessários e indispensáveis para a atividade essencial da entidade filantrópica, qual seja, a prestação de assistência médica.

26. Portanto, percebe-se que o reconhecimento de tal imunidade não implica em qualquer proveito econômico individual, ao contrário, promove uma melhor distribuição dos gastos dentro da Santa Casa de Misericórdia, o que, conseqüentemente, promove a melhoria da prestação do serviço, não havendo qualquer óbice ao reconhecimento da imunidade.

27. Neste ponto, cabe destacar que o Professor Ricardo Lobo Torres, afirma que é possível o reconhecimento da imunidade dos serviços prestados a Santa Casa, desde que vinculados à atividades essenciais do beneficiário [TORRES, 1995, p.239]. E outro não é o caso dos autos: aqui,

---

<sup>1</sup>Segundo dados apresentados pelo jurista Paulo Caliendo, o número de internações feitas em entidades filantrópicas é quase 4x superior ao número de internações feitas em estabelecimentos privados. Fineza conferir a tabela:

PÚBLICO	FILANTRÓPICO	PRIVADO
49%	41%	10%

Fonte: [http://www.fesdt.org.br/web2012/docs/palestras/xvi\\_congresso/01\\_07/paulo\\_caliendo.pdf](http://www.fesdt.org.br/web2012/docs/palestras/xvi_congresso/01_07/paulo_caliendo.pdf)

conforme dito, discute-se o reconhecimento de tal benefício nas operações de compra de medicamentos, que são insumos essenciais à prestação de serviços pela entidade filantrópica.

28. Constatase que tributar medicamentos, algo tão essencial à prestação do serviço de saúde, implica, ainda que indiretamente, em tributação sobre o próprio serviço, hipótese vedada pela imunidade concedida a entidades de assistência social.

29. Portanto, tributar os medicamentos implica em violação à imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CRFB/88 c/c §4º deste dispositivo, pois promove tributação sobre o patrimônio e sobre os serviços relacionados à finalidade essencial da entidade.

## **2.2. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DAS NORMAS QUE ESTABELECEM IMUNIDADES**

30. Outrossim, ponto importante a ser analisado no caso posto em julgamento é a interpretação da norma que, após a promulgação da CR/88, passou a ser constitucionalizada, sempre levando-se em consideração os princípios jurídicos.

31. Com efeito, cumpre ressaltar que não há vedação à extensão da imunidade aos impostos indiretos na Constituição. A distinção entre impostos diretos e indiretos é proveniente de mera classificação doutrinária que não deve - melhor dizendo, não pode - ser utilizada a fim de restringir normas constitucionais, pois *"não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles."* [STF, AI. 389.118] [STF, RE 203755] [STF, RE 225.778 AgR] [STF, AI 481586]

32. Segundo o jurista Heleno Taveira Torres, *"não importa que o tributo seja classificado como 'pessoal' ou que a situação colhida como 'imune' se limite à esfera jurídica da entidade, como a 'renda', o 'patrimônio' ou o 'serviço' da pessoa."* Nesse sentido, o autor defende que a hermenêutica seja aplicada de forma que garanta a realização dos objetivos da imunidade conferida pelo poder constituinte. [TORRES, 2013]

33. Portanto, outra não pode ser a conclusão, senão aquela que nos leva a crer que, o benefício constitucional, previsto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, que estabelece que é vedado aos entes federativos instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades de assistência social, deve alcançar todas as operações de compra de bens e mercadorias necessários ao cumprimento de finalidades essenciais das entidades filantrópicas. Entendimento contrário a esse implicaria em violação constitucional, vez que se estaria cerceando a imunidade e reduzindo sua eficácia.

34. Dessa forma, a imunidade dos serviços não pode se restringir ao Imposto sobre Serviços - ISS sem considerar os bens de uso e consumo essencialmente utilizados para a prestação do serviço. A imunidade deve se estender aos bens necessários à consecução, tal como ocorre com a imunidade dos livros, jornais e periódicos. *“Se assim não fosse, bastaria a menção ao imposto, e não àqueles tipos como a ‘renda’, o ‘patrimônio’ ou o ‘serviço’ da pessoa.”* [TORRES, 1995, P. 249].

35. Portanto, a Recorrente não pode ter violado seu direito à imunidade sob o argumento de que o ICMS é tributo indireto, vez que não há vedação expressa à extensão da imunidade aos tributos indiretos.

36. A Imunidade dos medicamentos da Santa Casa deve ser interpretada analogicamente à imunidade conferida aos livros, jornais e periódicos, imunidade ampliada aos objetos e instrumentos necessários a sua produção. Segundo esse entendimento da corte, *“a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”* [Súmula nº 657, STF].

37. Neste sentido, *“a interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações”* [COSTA, 2001, p. 221]<sup>2</sup>.

38. Portanto, deve-se aplicar uma interpretação teleológica da imunidade, utilizando como critério a finalidade da norma [COSTA, 2001, P.113], qual seja, a limitação a tributação do Estado em observância da capacidade contributiva das entidades de assistência social. Dessa forma, o efeito confiscatório é evitado e é viabilizado o exercício das atividades essenciais da entidade.

39. Neste sentido, esclarece Hugo de Brito Machado que no método teleológico o intérprete *“busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual foi ela elaborada. Fundamentar-se em que todo o Direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada interpretação [...]”* [MACHADO, 2012, p. 115].

40. Conforme Miguel Reale, *“interpretar uma lei pressupõe compreendê-la na plenitude de seus fins sociais”*. Portanto, a interpretação deve buscar a finalidade social da lei para que seja aplicável a todos os casos que correspondam àqueles objetivos [REALE, 1994, p. 285].

41. Nesse contexto, verifica-se que *“a jurisprudência do STF, por diversas ocasiões, pronunciou-se pela interpretação extensiva das normas relativas a imunidades, de forma a maximizar o potencial de efetividade e a concretização de valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.”* [GODOI, 2002, p. 201-202].

---

<sup>2</sup>*“A interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações”. n. 7]; “Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen”.* Transcrevemos a tradução de Alcides Jorge Costa, “Direito Tributário e Direito Privado”, in Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 221 a 237.



42. Como exemplo, no caso das imunidades aos templos de qualquer culto, o STF entendeu que *“a imunidade prevista no art. 150, VI, ‘b’, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’”* [STF, RE 325.822].

43. Ante o exposto, imperiosa a aplicação da interpretação teleológica da norma imunitária para concretizar a finalidade da criação da norma pelo poder constituinte, qual seja, limitar a tributação do Estado em observância da falta de capacidade contributiva das entidades de assistência social.

### **2.3. A FINALIDADE DA CONCESSÃO DE IMUNIDADE À INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

44. Antes de avançar na argumentação, importante se faz tecer considerações acerca do conceito de entidade de assistência social.

45. O tributarista Ricardo Lobo Torres conceitua entidades de assistência social como sendo aquelas que desempenham funções elencadas no art. 203 da CRFB/88, quais sejam, *“proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, o amparo às crianças carentes, a promoção da integração ao mercado de trabalho, a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária”* [CRFB/88, art. 203]. Assim, dentro do conceito está incluído também, os hospitais beneficentes que prestam assistência médica [TORRES, 1995, p. 230], como é o caso da Recorrente. Devendo a todas as entidades ser reconhecida a imunidade.

46. Pois bem. Ao promover a análise da destinação dos impostos, sabe-se que estes são de natureza não-vinculada, portanto, o produto de sua arrecadação não está vinculado a uma atividade estatal específica, mas sim para a realização do bem comum. Assim, torna-se contraditório a cobrança de impostos para arrecadação pública, de entidades que serão beneficiárias de tais valores provenientes da tributação.

47. É que, *“conferir imunidade tributária aos impostos que eventualmente recaíssem sobre as entidades de assistência social sem fins lucrativos, é garantir que a finalidade para a qual foram criados os impostos seja alcançada mesmo diante da competência negativa imposta ao legislador.”* [HEIDENREICH, 2016,p.189].

48. Sobre o ponto, sabe-se que o objetivo da imunidade é afastar a incidência tributária sobre valores considerados essenciais à concretização dos direitos fundamentais. Ocorre que, ao promover tributação daqueles que se empenham na efetivação de tais garantias, sem qualquer objetivo de lucro, é certo que se estaria violando a vontade do legislador e todas as diretrizes principiológicas dispostas na Constituição Cidadã de 1988 [LEITE, 2016, p. 115].

49. Cumpre esclarecer que direitos fundamentais são aqueles inerentes à natureza do homem, sem fazer distinções entre eles [COSTA, 2001, p. 75], são aqueles conhecidos como direitos humanos. Neste âmbito, deve-se considerar que a imunidade tributária possibilita a existência e garante a concretização dos direitos fundamentais [LEITE, 2016, p. 116] [COSTA, 2001, p. 83]. Portanto, ela deve ir além da perspectiva individual para tornar-se uma garantia para todos, de forma coletiva e difusa [SCAFF, 2013,p.5], tal qual a interpretação teleológica da Constituição da República nos faz crer.

50. Nesse sentido, é importante dizer que reconhecer a imunidade à tributação não significa usufruir de privilégio ou benefício, *“mas sim uma forma de garantir os valores da comunidade”* [JAMBO, 2003], até porque, conforme preceitua o jurista Sacha Calmon, *“os direitos individuais levantam-se como limitações ao poder de tributar”* [COELHO, 1991, p. 327].

51. O objetivo da imunidade é, em sua maioria, a realização de um princípio. No caso, o princípio que se faz abrangido é o da subsidiariedade da Administração Pública, razão pela qual esta delega sua função de prestação de serviços público a terceiros, como a Santa Casa. Assim sendo, a imunidade das entidades de assistência social visa concretizar finalidades do Estado, possibilitando a execução de atividades que por ele deveriam ser desempenhadas [STURTZ, p. 134], não sendo crível que o legislador tenha optado, no texto constitucional, por obstaculizar a prestação de tal serviço, que se faz desinteressado e sem qualquer objetivo lucrativo.

52. Neste sentido, afirma Ricardo Lobo Torres que essa imunidade visa a proteção ao mínimo existencial *“o art. 150, VI, “c”, protege a educação, a cultura, a saúde e a assistência social, que, em sua expressão mínima, constituem direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis”* [TORRES, 1995, p. 225].

53. Completa Sacha Calmon que a imunidade *“visa preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres e de certa maneira emparelham com as finalidades e deveres do próprio estado: proteção e assistência social [...]”* [COELHO, 1991, p. 349].

54. Desse modo, é necessária a interpretação teleológica da imunidade para possibilitar a aplicação da imunidade às entidades de assistência social que adquirirem medicamentos, para uso e consumo de seus pacientes. Isto porque, o beneplácito constitucional em questão é essencial à prestação de serviços da entidade, os quais são necessários ao bem da coletividade por tratar-se de questão de saúde pública.

55. Com efeito, o direito à saúde é um direito social fundamental com previsão constitucional no caput do art. 6º da CRFB/88, portanto, essencial para a dignidade da pessoa humana, tanto que *“o direito à saúde se consubstancia em um direito público subjetivo, exigindo do Estado atuação positiva para sua eficácia e garantia.”* [HUMENHUK, 2004].

56. Assim, tendo em vista a essencialidade do direito à saúde, o Estado deve garantir esse direito a todos os cidadãos, sempre observando as regras constitucionalmente previstas.

57. Visando a satisfação desse objetivo, e ciente de que a máquina estatal não consegue, por si só, atuar positivamente para garantir a saúde a todos os cidadãos, o Estado delegou parte dessa função aos particulares, *in casu*, às entidades de assistência social sem fins lucrativos.

58. Percebe-se que as entidades ao realizarem o serviço de forma gratuita desempenham papel social, o qual deveria ser desempenhado pelo Estado para garantir aos indivíduos o direito fundamental à saúde.

59. Neste sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal: *“instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente.”* [RE 636941].

60. Dessa forma, as imunidades previstas ao Estado devem ser estendidas aos particulares quando em realização de funções típicas daqueles. No mesmo raciocínio, o Estado deve garantir condições financeiras aos particulares para a execução de serviços de natureza estatal, de forma que, entendimento contrário a esse, incorreria em oneração ao próprio ente público.

61. Conforme afirma Regina Helena Costa, *“a atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício.”* [COSTA, 2001,p.79].

62. O caminho para possibilitar a eficiência da atuação das entidades na garantia da saúde pública é promover a desoneração tributária, interpretando-se a norma de imunidade de forma teleológica.

63. Ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de conferir às normas imunitórias interpretação ampla, *“em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado”* [STF, RE 102141].

64. Ante o exposto, a imunidade prevista pelo art. 150, VI, “c”, da CRFB/88, deve ser aplicada para garantir a desoneração tributária da Recorrente quanto à incidência do ICMS na aquisição de medicamentos destinados ao uso no tratamento dos pacientes, de forma a possibilitar o exercício de sua atividade essencial e, conseqüentemente, possibilitar à sociedade o direito fundamental à saúde.

## 2.4. OS PRINCÍPIOS QUE FUNDAMENTAM A CONCESSÃO DA IMUNIDADE ÀS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

65. Os princípios, por serem normas gerais e abstratas de conteúdo axiológico, ensejam o amplo alcance dos seus efeitos na interpretação e aplicação das normas [COSTA,2001, p.118]. Os princípios constitucionais tributários são direitos e garantias fundamentais [SILVEIRA 1, 2009,p. 279], sendo as imunidades formas de concretizar tais diretrizes constitucionais, em especial aqueles referentes (i) à igualdade, (ii) capacidade contributiva, (iii) seletividade e (iv) supremacia do interesse público.

66. Luciano Amaro defende que o objetivo das imunidades é preservar valores constitucionalmente relevantes, que *“faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa.”* [AMARO, 2014, p.176].

67. Para Ricardo Lobo, o objetivo da imunidade é proteger a liberdade, ao garantir o mínimo existencial, *“nas condições iniciais para a garantia da igualdade de chance”*. As entidades são imunes para garantir o direito de sobrevivência aos desassistidos, pois *“é necessário que atuem desinteressada e altruisticamente na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade”* [TORRES, 1995, p. 226].

68. Nesse sentido, sendo a entidade filantrópica desinteressada economicamente, já que não tem fins lucrativos, é certo que esta não possui capacidade contributiva, nos termos exigidos e pretendidos pelo legislador da CRFB/88 [TORRES, 1995, p. 226].

69. Isto porque, o legislador elege como hipótese de incidência tributária relações fáticas de conteúdo econômico com potencial contributivo. Dessa forma. os serviços de assistência médica prestados de forma gratuita pelas entidades de assistência social não possuem resultado econômico para serem tributados [NOGUEIRA, 1984, p. 74].

70. Sabe-se que o princípio da capacidade contributiva é cláusula pétrea do sistema constitucional tributário e seu conteúdo decorre do princípio da igualdade, vez que *“deriva materialmente da ideia de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição de encargos e sacrifícios públicos”* [SILVEIRA 1, 2009, p.280]. O princípio da igualdade pressupõe, ainda, a ideia de tratar desigualmente os desiguais, de forma a concretizar a igualdade material. Dessa forma, deverão ser tratados desigualmente aqueles que possuem menor capacidade contributiva, que no caso em questão, é a Santa Casa, ora Recorrente.

71. É que, em síntese, ao não se reconhecer a imunidade de ICMS às entidades filantrópicas, estar-se-á promovendo tributação igual à de um Hospital Privado, sendo que, às Santas Casas, a garantia está prevista constitucionalmente [art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CR/88], não podendo

tais entidades sofrerem com a exação da mesma forma, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva.

72. E mais: reconhecer imunidade às entidades de assistência social na incidência do ICMS na aquisição de medicamentos caracteriza condição para que a mesma consiga prestar serviço público de saúde de qualidade.

73. Outrossim, o reconhecimento do pedido da Recorrente configura a aplicação do princípio da igualdade, isto porque, as entidades filantrópicas buscam promover o bem comum e, portanto, não possuem finalidade lucrativa que possibilitem a igualdade com os demais contribuintes.

74. O princípio da capacidade contributiva possui previsão no §1º do art. 145 de CRFB/88 que estabelece que *“os impostos, sempre que possível, deverão ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”*. A capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo, impede os contribuintes de participar de forma isonômica na arrecadação tributária [SILVEIRA 1, 2009, p. 294].

75. Neste ponto, importante diferenciar capacidade contributiva de capacidade econômica. Não existe capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, mas existe capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir. *“Por reconhecer a capacidade econômica de determinada pessoa é que a Constituição quer mantê-la intangível, para que a mesma possa atingir suas finalidades, que coincidem com as do Estado”* [COSTA, 2001, p. 87].

76. Dessa forma, *“quanto maior a capacidade econômica da entidade imune, melhor para o Estado, uma vez que ela atenderá de forma mais eficiente os fins perseguidos na Constituição”* [OLIVEIRA, 1992, p. 12].

77. Verifica-se que as entidades de assistência social possuem capacidade econômica - reduzida se comparada às instituições privadas, conforme dito -, mas para viabilizar o cumprimento de sua finalidade essencial e possibilitar a concretização do direito fundamental à saúde, a Constituição criou a norma imunitória, justificada pela ausência de sua capacidade contributiva.

78. Ressalta-se que o caso em questão trata de ICMS incidente sobre os medicamentos adquiridos pela Recorrente. E que, nos tributos sobre o consumo, a tributação considera a capacidade contributiva do consumidor, vez que é ele quem arca com o ônus econômico da tributação. Portanto, a tributação em análise deve considerar a capacidade contributiva da Santa Casa.

79. Em consonância com o referido entendimento, Mizabel Derzi e Regina Helena Costa defendem que *“tais entidades são destituídas de capacidade contributiva, porque seus recursos são consumidos integralmente na realização de suas atividades institucionais”* [COSTA, 2006, p. 178]. Neste sentido, já se

manifestou o STF: *“a ratio da supressão da competência tributária funda-se na ausência de capacidade contributiva ou na aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa, vale dizer: a ausência de tributação das contribuições sociais decorre da colaboração que estas entidades prestam ao Estado”* [STF, RE 636941].

80. Portanto, a sociedade brasileira é a beneficiária das imunidades, pois é ela que usufrui seus efeitos. [COSTA, 2001, p. 88]. No caso, a sociedade será beneficiada com a imunidade do ICMS incidente sobre os medicamentos, vez que a preservação da capacidade econômica da entidade possibilita maior investimento na prestação qualificada do serviço de saúde.

81. Neste sentido, Luciano Amaro esclarece que não há razão para que os tributos indiretos possam ser desconsiderados quando aplicado o princípio da capacidade contributiva pelo fadado argumento de que a capacidade contributiva se limita aos contribuintes de direito [AMARO, 2014, p. 165]. Assim também, sustenta o autor que o princípio da seletividade surge como um desdobramento da capacidade contributiva quando aplicada aos contribuintes de fato, no caso dos tributos indiretos.

82. Quanto ao princípio da seletividade, este dispõe que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Portanto, no ICMS seletivo, a tributação deve ser proporcional à essencialidade do bem, que no caso da Santa Casa tal caracterização se mostra inequívoca.

83. Além do princípio da capacidade contributiva, a imunidade também se relaciona ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Isto porque, a Administração Pública deve buscar o atendimento do interesse público, a todo custo.

84. As atividades imunes configuram interesse público, vez que desempenhadas sem o intuito de lucro ou proveito individual privado [BALEEIRO 1, 2010, p.500], na forma e nas diretrizes previstas na CRFB/88 e nas normas infraconstitucionais.

85. No caso, é inegável que a imunidade conferida às entidades de assistência social busca satisfazer o interesse público, por tratar-se de questão de saúde pública, direito pré-definido na Carta Magna, sendo imprescindível a incidência do mencionado beneplácito constitucional.

86. Ante o exposto, verifica-se que a negativa de aplicação da imunidade da Recorrente quanto ao ICMS na aquisição de medicamentos viola não só a imunidade das entidades de assistência social estabelecida pelo art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, como também os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da seletividade e da supremacia do interesse público.

## 2.5. A IMUNIDADE CONFERIDA À ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO CONTRIBUINTE DE FATO - REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO

87. O fundamento do Acórdão recorrido consiste no fato de que a Recorrente figura como contribuinte de fato e não de direito [Esclarecimentos, item 48].

88. No caso, a entidade adquire os bens como consumidora final, ou seja, a ela são repassados os encargos financeiros do ICMS incidente sobre as operações de circulação dos medicamentos até a Santa Casa.

89. Em que pese a jurisprudência predominante do STF diferenciar contribuinte de fato de contribuinte de direito pra fins da imunidade, é cediço que na doutrina pouca importa essa diferenciação. Isto porque “[...] os conceitos de renda, patrimônio e serviços são tomados em acepção ampla, não importante [...] se contribuinte de fato/adquirente ou de direito. O que importa é saber se ele vai suportar a carga financeira do tributo, se haverá possibilidade de transferência do peso tributário que onere seu patrimônio, sua renda ou custo de seu serviço” [BALEEIRO 2, 2001, p. 132].

90. Inclusive, nos Estados Unidos já foi reconhecida a imunidade para os contribuintes de fato, evitando que a carga tributária indiretamente absorvida por ele consumisse os recursos públicos, que já possuem finalidades anteriormente definidas. Tal entendimento foi firmado no julgamento do caso *Panhandle Oil Co. vs. Mississippi*, em 1928. [American Supreme Court. *Panhandle Oil Co. vs. Mississippi*, 1928]. Neste ponto, importante a aplicação da interpretação teleológica exposta anteriormente.

91. Tendo em vista que o encargo financeiro é suportado pelo contribuinte de fato, a tributação afeta seu patrimônio e viola a finalidade da norma imunitória, qual seja, a preservação do patrimônio da entidade [NORONHA, 2010,p. 217].

92. Portanto, utilizando-se da interpretação teleológica, a Recorrente, como contribuinte de fato, que arca com o ônus da carga tributária, possui direito à imunidade, sob pena de ocorrer a tributação sobre o seu patrimônio e, conseqüentemente, violar a norma imunitória.

93. Soma-se a isso o fato de que o legislador conferiu ao contribuinte de fato a legitimidade ativa em eventual ação de restituição, conforme previsão do art. 166 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “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”.

94. Tendo em vista que o contribuinte de fato é parte legítima para buscar ressarcimento em eventual ação de restituição, visto que é ele quem arca com a carga tributária, a não concessão da

imunidade à Recorrente sob o argumento de que esta deveria ser contribuinte de direito, e não de fato, mostra-se inadequada. Isto porque, o contribuinte de direito tampouco é legitimado para propor, sem autorização do contribuinte de fato, eventual ação de restituição de tributo.

95. Assim defende Aliomar Baleeiro ao sustentar que o contribuinte de fato não é estranho à relação jurídica tributária, fato que foi reconhecido pelo supracitado art. 166 do CTN, norma geral de Direito Tributário, devido à consideração da realidade econômica [BALEEIRO1, 2010, p. 466]. Isto porque, o contribuinte de fato inclui-se na relação jurídica tributária, pois é ele quem arca com o ônus econômico da operação.

96. Complementa o autor: *“O contribuinte de facto não é estranho à relação jurídica fiscal, e isso diz o art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica”* [BALEEIRO1, 2010, p. 468].

97. Neste sentido, o entendimento proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que defende que são as entidades filantrópicas que suportam o valor do tributo na aquisição de bens necessários à consecução de suas atividades *“como se fosse o contribuinte de fato, sendo válido o reconhecimento do direito, pois poderia buscá-lo em eventual restituição, na dicção do artigo 166 do Código Tributário Nacional”* [TJMG, Mandado de Segurança n. 1.0000.08.470001-2/000].

98. Patente a contrariedade do Supremo Tribunal Federal em não conceder imunidade sob o argumento de que a Recorrente é contribuinte de fato e não de direito na relação jurídica com o Fisco, enquanto o legislador ordinário concedeu legitimidade ativa ao contribuinte de fato em ação de restituição.

## **2.6. DA SEGURANÇA JURÍDICA CONCEDIDA PELAS IMUNIDADES ÀS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

99. O princípio da segurança jurídica consiste em alicerce no que diz respeito às imunidades tributárias, não podendo ser tratado como sobreprincípio, sendo inseparável a sua importância para o correto exercício da função constitucional.

100. Celso Antônio Bandeira de Mello defende que *O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. “Daí o chamado princípio da “segurança Jurídica”, o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles.”* [BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 124].

101. Logo, no contexto do princípio da segurança jurídica, as limitações constitucionais ao poder de tributar impedem que o ente público retire dessas entidades a segurança pré-existente em razão da atividade em que exercem.



102. Isso porque tal função assistencial, originariamente de obrigação típica do Estado, é repassada para as entidades, como a Santa Casa de Misericórdia, que recebem benefícios como as imunidades para viabilizarem de forma mais completa o nobre fim de suas atividades [CARRAZZA 2, 2010, p. 852-853].

103. Nesse sentido, ofende o princípio da segurança jurídica a não aplicação, em sua totalidade, das imunidades tributárias à Santa Casa de Misericórdia. Esta, por sua vez, pressupõe a existência de benefícios que possam garantir a regularidade dos seus serviços e, conseqüentemente, o exercício de sua função social.

104. Corroborando com a importância das Imunidades Tributárias para a garantia da e consecução de direitos fundamentais, o STF, no julgamento do RE 636.941, de relatoria do Ministro Luiz Fux, expõe que *“as imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, §4º, da CF/88”*.

105. Ainda, suscita que por este motivo tornou-se *“controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.”* Logo, é indispensável o reconhecimento de que não deve ser remetido, além das disposições contidas na CF/88, a apreciação e regulamentação dos temas abarcados pelas imunidades.

106. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo elucida que *“se ao legislador ordinário fosse possibilitado instituir regras próprias de imunidade, as normas complementares poderiam ser alteradas, desprezadas, ou suprimidas, eliminando-se obliquamente as limitações para tributar, que, a seu turno, consubstanciam irremovíveis direitos e garantias individuais”* [MELO, 2009, p.90].

107. Logo, considerar-se-ia uma irresponsabilidade por parte do constituinte a possibilidade de as imunidades não serem garantidas pela própria carta magna.

108. Entretanto, é o que tem ocorrido no caso dos autos. Isso porque, ao não conceder o direito de não incidência de ICMS na compra dos medicamentos, abriu-se o precedente para concessão ou não do benefício constitucional por suas instâncias inferiores.

109. Um exemplo da presente situação encontra-se na concessão de isenções. A partir do momento em que o STF interpretou, no acórdão objeto desta ação, no sentido contrário sobre matéria que ele próprio considerou como de expressão de direitos fundamentais, foi possibilitado que os Estados dispusessem sobre a concessão do benefício através do instituto da isenção.

110. Todavia, este consiste em uma mera liberalidade do legislador, que pode ser instituída de acordo com o a sua necessidade e conveniência. Podem ser revogadas a qualquer tempo, e permite que matéria tão expressiva para a consecução de direitos fundamentais seja constituída em cunho político.

111. Nas palavras de Bernardo Ribeiro Moraes, *“a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto”* [MORAES, 1969, p.673].

112. Tem-se como exemplo da referida insegurança o convênio 140/01, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que concede isenção de ICMS nas operações de compra de medicamentos previamente especificados.

113. Os convênios, por sua vez, consistem em em normas complementares à legislação tributária, constantes no art. 100, inciso IV do CTN. Pressupõe um rito próprio para sua aprovação, que consiste em primeiro firmar o convênio, e depois levá-lo para ratificação pelas Assembleias Legislativas dos Estados.

114. Logo, para que sejam válidos, dependem de aprovação do poder legislativo de todos os estados da Federação. Tal medida, embora indispensável ao Direito Tributário, não pode abarcar matérias de tamanha relevância, uma vez que dependem de um critério exclusivamente político para entrarem em vigor.

115. Ademais, cada entidade sem fim lucrativo possui uma necessidade específica, a depender de critérios externos como localização, abrangência, etc. É praticamente impossível abranger todas as necessidades de medicamentos de todas as Santas Casas de Misericórdia em um só Convênio.

116. Apesar de instituições como a Recorrente se valerem do benefício explicitado anteriormente, é forçoso reconhecer que apenas os medicamentos listados são adquiridos pelas entidades, o que torna a cobertura do convênio incompleta quando se trata de entidades de assistência social.

117. Ora, diversos outros medicamentos são adquiridos pela Recorrente, fazendo com que ela suporte o ônus sob uns e não sob outros, a critério da isenção, desprezando assim as necessidades específicas das entidades que gozam do direito constitucional da imunidade.

118. Ainda no âmbito das isenções, cabe ressaltar que estas, por constituírem uma mera exceção à obrigação do pagamento do tributo, pressupõem uma interpretação restrita, diferentemente das imunidades, que são uma garantia constitucional e são interpretadas de maneira ampla. Nas palavras de José Souto Maior Borges, *“reivindica-se, também, um método interpretativo diverso para leis de isenção, porque, enquanto a imunidade é um instrumento de governo, a isenção, favor fiscal, constitui simples renúncia ao poder de tributar.”* [BORGES, 1980,p. 282].

119. Ademais, continua Borges que uma consequência entre as imunidades e isenções seria que a *“primeira comportaria todos os métodos de hermenêutica, enquanto a segunda, por constituir uma exceção ao princípio de que, havendo incidência, deve ser exigido o pagamento do tributo, deveria ser interpretada estria ou restritivamente.”* [BORGES, 1980, p. 282].

120. Logo, conclui-se que a utilização das isenções como substitutas à imunidade das entidades sem fins lucrativos se mostra anti-prática e sem efetividade, pois não impede que essas entidades suportem livremente as incidências tributárias.

## 2.7. A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STF NA QUESTÃO

121. *Inicialmente*, importante observar que de acordo com a análise da evolução jurisprudencial do STF, é indiscutível a necessidade de aplicação ampla do conceito de imunidade. Sendo uma garantia constitucional de tamanha importância, deve abarcar da forma mais completa possível as situações fáticas, pois comportaria todos os métodos de hermenêutica [BORGES, 1980, p. 114]. Nesse sentido, curial ressaltar que a tendência do Supremo Tribunal Federal vem se alterando com o passar dos anos, de forma a solidificar a amplitude do princípio. Temos como exemplo a recente concessão de imunidade aos livros eletrônicos, no julgamento do RE 595676.

122. Nesse sentido, ao conceder a imunidade aos livros eletrônicos, o STF ampliou a sua interpretação sobre “livro”, de forma a atender às necessidades fáticas do mundo atual. Importante observar que o STF, na qualidade de porta-voz da Constituição, deve sempre se atentar aos desafios e novos conceitos que surgem com o decurso do tempo.

123. No âmbito do tema em questão, nota-se que a decisão da qual se discorda no presente memorial, perdura desde 1976, quando o Supremo julgou o Recurso Extraordinário 69.080/SP-Edv. À época, concluiu-se que *“a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”*.

124. O Supremo Tribunal Federal tem observado cada vez mais a necessidade de amplitude de apreciação do tema. De início, no julgamento do RE 134.573/SP, em 1995, não foi reconhecida a imunidade de pagamento do ICMS sob os rendimentos obtidos com a venda dos produtos produzidos por estas entidades, sob a justificativa de que o tributo será embutido no preço da mercadoria e suportado pelo consumidor. Ademais, segundo o STF, tal prática ofenderia a livre concorrência.

125. No entanto, Aliomar Baleeiro sustenta que é *“extremamente difícil aceitar que, na prática, tais atividades, desenvolvidas por instituições assistenciais sem fins lucrativos, possam ameaçar a livre concorrência”* [BALEEIRO 1, 2010, p. 500].

126. Dessa forma, posteriormente, no julgamento do RE 210.251-SP/Edv, foi revisto o entendimento do Supremo, permitindo que a referida imunidade atingisse os produtos produzidos pelas entidades sem fins lucrativos, para que os valores adquiridos com essas operações fossem devidamente aplicados para o desenvolvimento das mesmas.

127. Além disso, no julgamento do RE 243.807/SP, em 2000, foi reconhecida a extensão da imunidade das entidades sem fins lucrativos sobre o Imposto de Importação e sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na sua prestação de serviços, de maneira que se aplicou corretamente a interpretação extensiva à norma imunitória constitucional.

128. Por fim, no âmbito do IPI, em situação semelhante à que se encontra a Recorrente como contribuinte de fato, foi reconhecido pelo STF, no julgamento do AI 535.922-AgR, a imunidade nas aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio das entidades beneficentes. [AI 535.922-AgR, 2008]

129. Ora, indiscutível que os argumentos que perduram desde 1976, com o julgamento do RE 69.080, encontram-se ultrapassados de acordo com o próprio Supremo, que reconheceu a amplitude da imunidade em tantos outros casos, conforme apresentado acima.

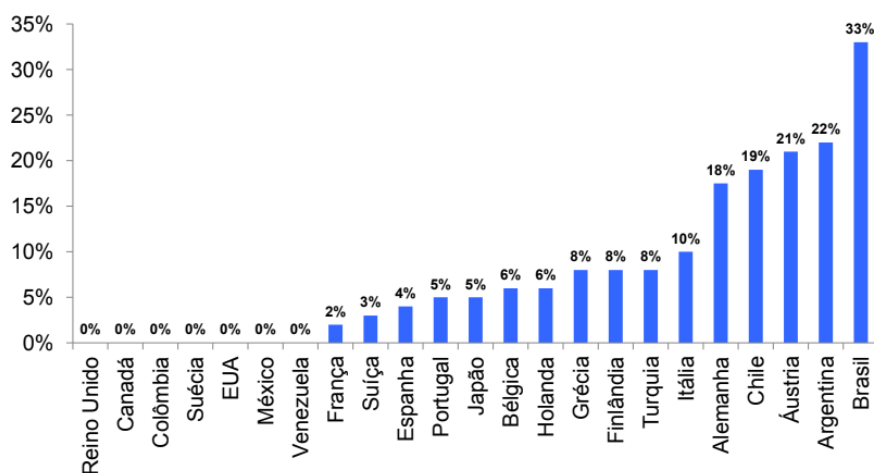
130. Ademais, a decisão combatida no presente memorial encontra defasagem não apenas jurídica, mas também fática e econômica. Não é possível acreditar que as condições impostas às Santas Casas de Misericórdia em 1976 são as mesmas dos dias atuais. Isso porque há um claro aumento de pessoas que dependem dos serviços destas entidades, pois a população brasileira vem crescendo de forma substancial, em especial das pessoas mais idosas, que são as que mais precisam de assistência à saúde. Daí a necessidade de compra de medicamentos em maior quantidade, o que, conseqüentemente, torna ainda maior o valor suportado pela entidade a título de ICMS.

131. Ademais, a carga tributária não se manteve inerte quando da decisão do RE 69.080, em 1976, a 2018. De acordo com dados fornecidos pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte/MG, “a carga tributária que incide sobre medicamentos no Brasil é uma das mais altas do mundo. Enquanto a média internacional, em relação ao preço final do medicamento, é de 6,3%, no país gira em torno de 34%.”.

132. Nesse sentido, a Confederação das Santas Casas e os hospitais filantrópicos desenvolveram um estudo em 2013 a respeito da tributação indireta sofrida por essas entidades, que, apesar das imunidades, suportam uma carga tributária altíssima.

133. O gráfico abaixo demonstra em números a enorme carga tributária suportada por essas entidades em comparação com outros países [KATHLEN RAMOS, 2013]:

## COMPARAÇÃO COM OUTROS PAÍSES



Fonte: Medicamentos de uso humano, vendidos com prescrição médica. Análise BCG; IBT

134. Vejamos que o Brasil, em comparação com outros países, apresenta tributação de medicamentos extremamente elevada, de forma a torná-los muito mais caros. Conseqüentemente, isso dificulta o acesso pelas entidades desses medicamentos, pois a quantidade de subsídios econômicos recebidos pelas Santas Casas não se altera, ao passo que o preço dos medicamentos aumenta.

135. Embora as condições econômicas e sociais de cada país sejam particulares, tratam-se de exemplos a serem seguidos, pois o acesso à saúde deve ser viabilizado da forma menos onerosa possível. E, com o reconhecimento da imunidade do ICMS sobre os medicamentos, a carga tributária diminuirá de forma contundente, facilitando o acesso e atendendo ao maior número de pessoas.

136. Verifica-se que as entidades filantrópicas suportam uma carga tributária exorbitante. Tais valores representam quantidade absurda, quando se analisa sob a égide da imunidade reconhecida a essas entidades. Neste sentido, questiona-se: quantos medicamentos e serviços poderiam ser viabilizados com esse valor?

137. Nesse sentido, para que as entidades sem fins lucrativos sejam consideradas imunes, estas devem estar à disposição da população, ou seja, sempre disponíveis para a prestação dos seus serviços [CARRAZZA 1, 2005, p.732].

138. Ora, suportar valores tão elevados impede que as Santas Casas de misericórdia estejam sempre disponíveis para atender toda e qualquer pessoa que necessite da prestação de seus serviços. Vejamos que seria extremamente positivo para a sociedade o acesso a um serviço de melhor qualidade, e com maior quantidade de insumos disponíveis.

139. Forçoso reconhecer que a imunidade seria de grande valia para essas entidades, tanto no sentido econômico quanto social. Para o Fisco, não existiria óbice prático nesse reconhecimento, uma vez que este possui meios para fiscalização tecnológicos e suficientes. Isto porque, da mesma forma que essas entidades tiveram uma alteração em sua realidade, o Fisco também se tornou mais tecnológico e abrangente. De forma que, é possível a garantia das normas constitucionais tributárias e o respeito à nova realidade social na qual se inserem as entidades de assistência social sem fins lucrativos.

140. Cabe ainda ressaltar que a adaptação pelo Fisco às novas realidades já é comum. Recentemente, quando reconhecida a imunidade dos livros eletrônicos [RE 595676], foi necessário que o Fisco aprimorasse sua função fiscalizatória, para se adequar à nova realidade.

141. Salienta-se que a Recorrente deseja tão somente o reconhecimento da imunidade na compra dos medicamentos, e não que esta seja reconhecida de maneira geral. Isto porque, os medicamentos são essenciais às entidades, devido ao alto grau de utilização, sendo indispensáveis a sua utilização para a garantia do acesso à saúde.

142. Além disso, conforme parecer nº 53/2017 da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania que analisou a proposta de Emenda à Constituição nº 115/20113, o ICMS é a exação mais relevante quando analisada as operações de compra de medicamentos, razão pela qual este é o único tributo a qual se requer o reconhecimento da imunidade [PARECER Nº 53, 2017, p. 6].

143. Logo, conclui-se que, além das transformações jurídicas, nas quais é possível observar uma tendência expansiva do STF no que diz respeito às imunidades, a realidade fática também se alterou, sendo extremamente penoso para as entidades sem fins lucrativos suportarem, de maneira tão expressiva, o valor da carga tributária, mesmo que constitucionalmente protegidas pela imunidade.

### **3. CONCLUSÃO**

144. Portanto, conclui-se ser adequada a interpretação pretendida pela recorrente, haja vista os enormes transtornos pelos quais passam as entidades sem fins lucrativos ao suportarem carga tributária tão alta, o que, conforme exaustivamente demonstrado, dificulta que as mesmas promovam a consecução de seus fins sociais.

---

<sup>3</sup>A Emenda à Constituição nº 115/2011 se refere ao reconhecimento da imunidade na compra de qualquer medicamento.

145. Nesse sentido, busca-se a aplicação concreta da Constituição e de seus dispositivos que concederam a imunidade tributária a essas entidades.

146. Ainda, é importante salientar que grandes doutrinadores de Direito Tributário apoiam que a imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “c”, seja aplicada ao ICMS incidente sobre a operação de circulação de mercadorias.

147. Nesse sentido, Sacha Calmon e Eduardo Junqueira Coelho defendem que *“ao longo do tempo, a evolução da visão do STF, que vem dando um sentido abrangente à imunidade, a qual abarcaria o ICMS, imposto que incide sobre circulação de mercadorias, mesmo em face da redação do dispositivo atinente à imunidade do art. 150, VI, “c” da CR/88”* [COÊLHO, 2010, p.22].

148. Ainda, esclarece Aliomar Baleeiro que a norma imunitória estabelece de forma ampla hipóteses de não incidência tributária: *“a regra constitucional expressa ou implicitamente necessária’ que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de **forma amplamente** determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial a norma de atribuição de poder tributário.”* [BALEEIRO, 1997, p. 91, grifo nosso].

149. Por fim, Misabel Derzi demonstra sua insatisfação com a cobrança de ICMS e demais tributos que oneram as entidades imunes: *“as contribuições e impostos federais e estaduais incidentes sobre a produção e a circulação continuam a ser cobrados, impiedosamente, dos fornecedores das pessoas estatais imunes e continuam assim a onerar-lhes as compras por meio da transferência de preços.”* [DERZI, 1998, p. 46].

150. Portanto, conforme elucidado pelos ilustres doutrinadores, não assiste em razão a jurisprudência pacífica desta Corte, a qual pende de atualização de acordo com a nova situação fática em que se encontra o contribuinte de fato.

151. Tem-se que estes, embora nomeados como “de fato”, ocupam posição “de direito”, pois a maneira com que suportam os tributos os fazem diretamente pagadores do mesmo. Ainda mais grave é a clara violação à imunidade tributária que se conclui ao analisar a questão.

#### 4. PEDIDOS

152. Diante do exposto, requer-se que seja provido o presente Recurso para reconhecer à Recorrente a imunidade tributária, prevista pelo art. 150, VI, “c” da CRFB/88, no que tange à incidência do ICMS na compra dos medicamentos utilizados na prestação do serviço de saúde de forma gratuita.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Doutrina Nacional

Autor, Data e Página	Citação Completa
AMARO, 2014, p. 165 AMARO, 2014, p. 176	AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 20ª ed. - São Paulo: Saraiva: 2014, p. 165 e 176.
BALEEIRO 1, 2010, p. 500 BALEEIRO1, 2010, p. 466 BALEEIRO1, 2010, p. 468	BALEEIRO. Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar - 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi - Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 500.
BALEEIRO 2, 2001, p. 113 BALEEIRO 2, 2001, p. 132	BALEEIRO. Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.113 e 132.
BALEEIRO 3, 1996, p. 82	BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 82.
BALEEIRO 4, 1996, p. 91	BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. rev.comp. à luz da Constituição de 1988, até à Emenda Complementar nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 91
BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 124	BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 124.
BATISTA JÚNIOR, 2004, p. 101	BATISTA JUNIOR. Onofre Alves. Imunidade e os Impostos Circulatórios in Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais - Belo Horizonte: Centro de Estudos, 2004, p. 100-101.
BORGES, 1980, p.282	BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. São Paulo: Sugestões Tributárias, 1980, p. 282.
CARRAZZA 1, 2005, p.732	CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21ª Ed. Revista ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 48/2005. São Paulo, Malheiros Editores, 2005, p. 732.
CARRAZZA 2, 2010, p. 825	CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 825.
COELHO, 1991, p. 327 COELHO, 1991, p. 349	COELHO. Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário. 3ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 327 e 349.



COELHO, 2010, p.22	<a href="http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Entidade-sem-finalidade-lucrativa-detentora-de-titulo-de-OSCIPI-do-tratamento-tributario-de-suas-receitas-e-rendas-oriundas-da-execucao-de-termo-de-parceria-celebrado-com-fundacao-publica.pdf">http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Entidade-sem-finalidade-lucrativa-detentora-de-titulo-de-OSCIPI-do-tratamento-tributario-de-suas-receitas-e-rendas-oriundas-da-execucao-de-termo-de-parceria-celebrado-com-fundacao-publica.pdf</a> . Acesso em: 10/09/2018.
COSTA, 2001, p. 75 COSTA, p. 79 COSTA, 2001, p.111 COSTA, 2001, p.178	COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF - São Paulo: Malheiros Editores, 2ª Ed., 2001, p. 75, 79, 111 e 178.
DERZI, 1998, p. 46	DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade Tributária Recíproca: Um resgate da Doutrina deBaleeiro. São Paulo: Dialética, 1998. p.46
GODOI, p. 201-202	GODOI, Marciano Seabra de et al. Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002, p. 201-202.
HUMENHUK	HUMENHUK, Hesterston. O direito à saúde no Brasil e a teoria dos direitos fundamentais. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 227, 20 fev. 2004. Disponível em: < <a href="http://jus.uol.com.br/revista/texto/4839">http://jus.uol.com.br/revista/texto/4839</a> >. Acesso em: 9 nov. 2010.
JAMBO, 2003	JAMBO, Paloma Wolfenson. A imunidade tributária das instituições de assistência social. Disponível em < <a href="https://jus.com.br/artigos/3990/a-imunidade-tributaria-das-instituicoes-de-assistencia-social">https://jus.com.br/artigos/3990/a-imunidade-tributaria-das-instituicoes-de-assistencia-social</a> >
LEITE, 2016, p. 115	LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades tributárias - São Paulo: Perse, 2016, p. 115.
MACHADO, 2003, p. 132	MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.132.
MELO, 2009, p. 90	MELO, José Eduardo Soares de. A disciplina constitucional do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Pesquisas tributárias: disciplina legal tributária do Terceiro Setor, v.15. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 90.
MORAES, 1969, p. 673	MORAES, Bernardo De. Curso de Direito Tributário. 1969, p.173.
NOGUEIRA, 1984, p. 74	NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.
NORONHA, 2010, p. 271	NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFFINI, Luiz Felipe Silveira, org. Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 271.

OLIVEIRA, 3.326-3.327	Yonee Dolácio de. Imunidades tributárias na Constituição de 1988, in Direito Tributário Atual. vs. 11-12. São Paulo. Instituto Brasileiro de Direito Tributário/ Resenha Tributária, 1992, p. 3.326-3.327.
PARECER Nº 53, 2017, p. 6	SENADO FEDERAL. Parecer nº 53 de 2017. Brasília. Disponível em: < <a href="http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5305125&amp;disposition=inline">http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5305125&amp;disposition=inline</a> > Acesso em: 13. Set. 2018.
REALE, p. 285	REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. São Paulo: Saraiva 1996. Filosofia do Direito. São Paulo: Saraiva 1994, p. 285.
SABBAG, p. 285	SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: 3. ed. Saraiva: Saraiva. 2011, p. 285
SCAFF, 2003	SCAFF. Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária, 2003. Disponível em :< <a href="http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf">http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf</a> > Acesso em: 22 ago. 2018.
SILVEIRA 1, p. 279-280	SILVEIRA. Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica - Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 279-280
SILVEIRA 2, 2017	SILVEIRA. Paulo Caliendo Antônio Velloso da Silveira. Disponível em: <a href="http://www.fesdt.org.br/web2012/docs/palestras/xvi_congresso/01_07/paulo_caliendo.pdf">http://www.fesdt.org.br/web2012/docs/palestras/xvi_congresso/01_07/paulo_caliendo.pdf</a> . Acesso em: 05/09/2018.
STURTZ, p. 239	STURTZ. Gabriel Pinós. Imunidades tributárias e direitos fundamentais/ Ana Caroline K. de Lima Leopoldo [et al]; Luiz Felipe Silveira Difini, org. - Porto Alegre, p. 239.
TORRES, 2013	TORRES. Heleno Taveira. Tributos, mercado nacional e saúde, 2013. Disponível em: < <a href="https://www.conjur.com.br/2013-mai-22/consultor-tributario-tributos-mercado-nacional-saude">https://www.conjur.com.br/2013-mai-22/consultor-tributario-tributos-mercado-nacional-saude</a> > Acesso em: 13 set. 2018.
TORRES, p. 498	TORRES. Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia - Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 498
MACHADO, p. 115	MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 115.

## Jurisprudência

Tribunal e Número	Citação Completa
STF, RE 102.141	STF - Recurso Extraordinário n. 102.141 - Segunda Turma - Ministro Relator: Carlos Madeira - DJE: 29/11/1985 .
STF, RE 636.941	STF - Recurso Extraordinário n. 636.941 - Tribunal Pleno - Ministro Relator: Luiz Fux - DJE: 13/02/2014
STF, AI. 389.118	STF - Agravo de Instrumento n. 389.118 - Segunda Turma - Ministro Relator: Carlos Madeira - DJE: 24/09/2002.
STF, RE 203.755	STF - Recurso Extraordinário n. 203.775 - Segunda Turma - Ministro Relator: Carlos Velloso - DJE: 08/11/1996
STF, RE 225.778 AgR	STF - Recurso Extraordinário n. 225.778 - Segunda Turma - Ministro Relator: Carlos Velloso - DJE: 16/09/2013
STF, AI 481.586	STF - Agravo de Instrumento n. 481.586 - Segunda Turma - Ministro Relator: Carlos Velloso - DJE: 24/02/2006
STF, AI 535.922-AgR	STF, 2ª T., AI 535.922-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 30.09.2008, v.u. DJe 14.11.2008
STF, RE 325.822	STF - Recurso Extraordinário n. 325.822 - Tribunal Pleno - Ministro Relator: Ilmar Galvão - DJE: 14/05/2004
STF, AgR 776.205	STF - Agravo Regimental em Recurso Especial n. 776.205 - Primeira Turma - Ministro Relator: Roberto Barroso - DJE: 12/08/2014
STF, RE 595.676	STF - Recurso Extraordinário n. 595.676 - Tribunal Pleno - Ministro Relator: Marco Aurélio - DJE: 18/12/2017
STF, Súmula 657	STF - Supremo Tribunal Federal. Súmula 657. Diário da Justiça, Brasília. DJE: 13/10/2003
STF, RE 243.807	BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 243807/SP. Ministro Relator: Ilmar Galvão. DJE: 04/11/2003
STF, RE 608872/MG	STF - Recurso Extraordinário n. 608.872 - Plenário - Ministro Relator: Dias Toffoli - Dje: 27/09/2017.

## Jurisprudência Internacional

Tribunal e Número	Citação Completa
American Supreme Court. Panhadle Oil Co. <i>vs.</i> Mississippi, 1928	American Supreme Court. Panhadle Oil Co. <i>vs.</i> Mississippi, EUA, 1928.

## Endereços eletrônicos

Referência no Texto	Citação Completa
Demonstrativo do Impacto Tributário no Setor Filantrópico (Projeção 2013)	Demonstrativo do Impacto Tributário no Setor Filantrópico (Projeção 2013). Disponível em: <a href="http://www.cmb.org.br/cmb/">http://www.cmb.org.br/cmb/</a> Acesso em: 14/09/2018.

## 6. ABREVIATURAS UTILIZADAS

<b>Abreviatura</b>	<b>Significado</b>
§	Parágrafo(s)
AgR	Agravo Regimental
Ai	Agravo de Instrumento
Ap.	Apelação
Art. ou art.	Artigo
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
n. ou nº	Número(s)
Partes	Recorrente e Recorrida
p.	Página
Recorrente	Santa Casa de Misericórdia da cidade de Porto Alegre
Recorrida	Estado do Rio Grande do Sul
RE	Recurso Extraordinário
STF	Superior Tribunal Federal
TJMG	Tribunal de Justiça de Minas Gerais
TJRS	Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul
Vs.	Versus (contra)