

**II TAX MOOT COMPETITION BRASIL
2018**

MEMORIAL DO CONTRIBUINTE

SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DO RIO GRANDE DO SUL

EQUIPE 105

ÍNDICE

1. DOS FATOS	13
2. DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE MEDICAMENTOS	13
3. DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E DA CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS	14
3.1 <i>DA REPERCUSSÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS INDIRETOS</i>	15
3.2 <i>DA PRESUNÇÃO DE REPASSE ECONÔMICO NA TUTELA DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS</i>	16
4. DAS IMUNIDADES À LUZ DE UM DIREITO TRIBUTÁRIO SISTEMÁTICO-TELEOLÓGICO	18
4.1 <i>A DOCTRINA DO DIREITO TRIBUTÁRIO FINALISTA</i>	18
4.1.1 <i>A DOCTRINA FINALISTA ESTRANGEIRA</i>	19
4.1.2 <i>A DOCTRINA FINALISTA BRASILEIRA NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL</i>	21
4.1.3 <i>A DOCTRINA FINALISTA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</i>	21
4.2 <i>O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872 E O DIREITO TRIBUTÁRIO FINALISTA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF</i>	24
5. DA ANÁLISE CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES	28
5.1 <i>DA CONCEITUAÇÃO DE INSTITUTOS DIREITO PRIVADO NO DIREITO TRIBUTÁRIO</i>	29
5.2 <i>DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA</i>	31
5.3 <i>DO INTERESSE CONSTITUCIONAL DE PROTEÇÃO E INCENTIVO AO MERCADO NACIONAL</i>	32
6. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SELETIVIDADE EM ICMS	34
7. DOS PEDIDOS	35

LISTA DE ABREVIATURAS E NOMENCLATURAS

ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
Contribuinte	Santa Casa de Misericórdia
CR/88	Constituição da República
CTN	Código Tributário Nacional
IOF	Impostos sobre operações financeiras
IPI	Impostos sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto territorial urbano
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
OMS	Organização Mundial da Saúde
Pleno	Supremo Tribunal Federal
RE	Recurso Extraordinário

REsp

Recurso Especial

Requerente

Santa Casa de Misericórdia

SESC

Serviço Social do Comércio

STF

Supremo Tribunal Federal

FONTES UTILIZADAS

FONTES DOUTRINÁRIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
Citado como: *Luciano Amaro*
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp.273-274.
Citado como: *Ávila; Humberto Ávila*
- BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed., Forense, 1997.
Citado como: *Baleeiro; Aliomar Baleeiro*
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **STF deve pesar razões econômicas e sociais ao julgar ICMS**. Consultor Jurídico, São Paulo, jan. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-alexandre-stf-pesar-razoes-economicas-sociais-julgar-icms#author>.
Acesso em: 20 ago. 2018.
Citado como: *Azevedo Campos*
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, pp. 743-744.
Citado como: *Sacha Calmon*

- DANILEVICZ, Rosane B. Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação **In Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 28, p. 135-155, out. 2011, p. 143.
Citado como: Rosane Danilevicz; Danilevicz
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. 22 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
Citado como: *Diniz*
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**, vol. 1 – 13. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.
Citado como: *Farias e Rosenvald*
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, v.1: parte geral. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
Citado como: *Gonçalves*
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. **Manual de Direito Tributário Internacional (Sistema Brasileiro)**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2012. v. 1.
- HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da Lei Tributária: conteúdo e limites do critério econômico**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 22ª ed., Malheiros, p. 102-104.
Citado como: *Hugo de Brito Machado; Machado*.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito.

Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. Gen Jurídico, São Paulo, jan. 2017.

Disponível em:

<http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/>. Acesso em: 20 ago. 2018.

Citado como: *Hugo de Brito Machado Segundo; Machado Segundo*

MELLO, Celso Antônio Bandeira de.

O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3.ed;. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 48.

Citado como: *Mello; Bandeira de Mello*

MOREIRA, André Mendes.

Da não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2010, p. 471.

Citado como: *André Mendes Moreira; André Moreira; Moreira*

NUSKE, João Ricardo Fahrion.

Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias. 133fl. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Porto Alegre, 2018.

Citado como: Nuske

PAULSEN, Leandro.

Curso de direito tributário. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 106.

Citado como: *Leandro Paulsen; Paulsen*

PEREIRA, Caio Mário da Silva.

Instituições do direito civil. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

Citado como: *Pereira; Caio Mário*

RIBEIRO, Ricardo Lodi.

Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT 59, 2012, p. 145.

Citado como: *Lodi Ribeiro; Ricardo Lodi; Lodi*

ROSEMBUJ, Tulio..

Derecho Fiscal Internacional. Barcelona: El Fisco, 2001.

Citado como: *Rosembuj*

SILVEIRA, Paulo Antônio
Caliendo Velloso da.

Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

Citado como: *Silveira; Paulo Caliendo*

SILVEIRA, Paulo Antônio
Caliendo Velloso da.

Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. 1080p.

Citado como: *Silveira; Paulo Caliendo*

SCHOUERI, Luís Eduardo.

A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro, *In Revista de Administração de Empresas.* Rio de Janeiro, vol. 27, n. 1, p. 39-48, jan./mar. 1987.

Citado como: *Schoueri*

TORRES, Heleno Taveira.

Tributos, mercado nacional e saúde.

Consultor Jurídico, São Paulo, maio. 2013.

Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2013-mai-22/consultor-tributario-tributos-mercado-nacional-saude>. Acesso em: 20 ago. 2018.

Citado como: *Heleno Torres; Heleno Taveira Torres; Torres*

FONTES JURISPRUDENCIAIS**ÓRGÃO COLEGIADO****CASO**

Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário 68.538/SP

Rel. Min. Eloy da Rocha

Data julgamento: 03/12/1969

Citado como: *RE 68.538/SP*

Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário 46.450/RS

Rel. Min. Antonio Vilas Boas,

Data julgamento: 01/01/1970

Citado como: *RE 46.450/RS*

Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário 78.619/RN

Rel. Min. Xavier de Albuquerque

Data julgamento: 04/06/1975

Citado como: *RE 78.619/RN*

Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário 105.340/RJ

Rel. Min. Cordeiro Guerra

Data julgamento: 14/03/1986

Citado como: *RE 105.340/RJ*

Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário 116.118/SP

Rel. Min. Octávio Gallotti

Data julgamento: 16/03/1990

Citado como: *RE 116.118/SP*

Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário 166.772/RS,

Rel. Min. Néri da Silveira

Data julgamento: 20/06/1994

Citado como: *RE 166.772/RS*

- Supremo Tribunal Federal **Recurso Extraordinário 203.755/ES,**
Rel. Min. Carlos Velloso
Data julgamento: 17/09/1996
Citado como: *RE 203.755/ES*
- Supremo Tribunal Federal **Recurso Extraordinário 237.718/SP,**
Rel. Min. Sepúlveda Pertence
Data julgamento: 29/03/2001
Citado como: *RE 237.718/SP*
- Supremo Tribunal Federal **Recurso Extraordinário 540.829/SP,**
Rel. Min. Gilmar Mendes
Data julgamento: 11/09/2014
Citado como: *RE 540.829/SP*
- Supremo Tribunal Federal **Recurso Extraordinário 608.872/MG,**
Rel. Min. Dias Toffoli
Data julgamento: 23/02/2017
Citado como: *RE 608.872/MG*
- Supremo Tribunal Federal **Recurso Extraordinário 566.622/RS**
Rel. Min. Marco Aurélio
Data julgamento: 23/02/2017
Citado como: *RE 566.622/RS*
- Superior Tribunal de Justiça **Recurso Especial 696.745/CE**
Rel. Min. Luiz Fux
Data julgamento: 29/08/2005
Citado como: *REsp 696.745/CE*

MISCELÂNIA

Instituto Brasileiro de
Planejamento Tributário

**Tributação Brasileira - Setor de Saúde,
2016.**

Organização Mundial da Saúde.

World Health Statistics, 2014

ILUSTRÍSSIMOS MINISTROS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

1. Santa Casa de Misericórdia do Rio Grande do Sul, já qualificada nos autos do presente procedimento, vem à presença dessa respeitável Excelsus Tribunal, com a devida vênua, apresentar seus MEMORIAIS DE ALEGAÇÕES FINAIS nos seguintes termos.

1. DOS FATOS

2. O Hospital Santa Casa de Misericórdia, de Porto Alegre, é uma entidade privada filantrópica de serviços de saúde. Para a consecução de seus objetivos estatutários, a Suplicante frequentemente adquire medicamentos de fornecedores da iniciativa privada sediados no Rio Grande do Sul. Nessa alienação, incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que, embora seja pago pelo vendedor, tem seu ônus econômico repassado à Requerente¹.

3. Ocorre que a demandante é titular de imunidade tributária decorrente do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, que garante a não incidência de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de instituições de assistência social sem fins lucrativos. Apesar disso, o Fisco estadual gaúcho insiste em cobrar o ICMS pela venda dos medicamentos ao Hospital Santa Casa, o que viola, frontalmente, o referido dispositivo constitucional.

4. Diante disso, foi ajuizada ação declaratória pela Suplicante com a finalidade de assegurar seu direito de não arcar com o ônus econômico do ICMS incidente na aquisição de medicamentos, em virtude da imunidade tributária do art. 150, VI, “c”, CR/88². Com a rejeição do pleito nas instâncias ordinárias, interpôs-se Recurso Extraordinário nesta Excelsa Corte, sendo ele admitido, com repercussão geral, por seus ilustres integrantes.

2. DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE MEDICAMENTOS

5. O setor assistencial de saúde brasileiro suporta alta incidência de tributos tanto sobre medicamentos quanto sobre serviços hospitalares. A título de exemplo, estudos do *Boston Consulting Group* mostram que a carga tributária média incidente sobre o preço final no medicamento chega a 33,9%, enquanto que a média na maioria dos países gira em torno de 6,3%³. Não obstante tal fato, estatísticas divulgadas pela OMS evidenciam que o setor privado gasta mais em saúde do que o setor público: 54% dos gastos são do setor privado⁴.

¹ Tal como consta na “observação nº 2” da descrição do caso.

² Esclarecimento nº 47.

³ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Tributação Brasileira - Setor de Saúde, 2016.

⁴ Organização Mundial da Saúde. World Health Statistics, 2014.

6. Ainda nessa linha, a ANVISA já indicou que o maior tributo incidente sobre os medicamentos é o ICMS, que toma a faixa de até 18% da incidência. Quando se confrontam tais dados e estáticas com o atual entendimento sobre as imunidades referentes a medicamentos adquiridos por entidades assistenciais, percebe-se que não há lógica razoável que explique o fato de que o setor que arca com a maior quantidade de atendimentos hospitalares e outros serviços primários de saúde (setor assistencial) seja o que mais suporta a pesada incidência de ICMS, mesmo tendo imunidade tributária reconhecida constitucionalmente.

7. Não se pode deixar de mencionar que o pagamento de tributos sobre medicamentos corresponde, em média, a 33.9% do orçamento das entidades filantrópicas de saúde. Traduzindo-se em números, significa dizer que as entidades assistenciais de saúde são tributadas em um valor estimativo de R\$885.004.231,85 em impostos, incluindo-se aí o ICMS.

3. DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E DA CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

8. A afirmação de que o ICMS possui natureza de tributo indireto pressupõe a validade da classificação de tributos diretos e tributos indiretos. Há, no entanto, quem sustente que tal separação não interessa ao Direito Tributário brasileiro. Essa corrente argumenta que a ocorrência do repasse econômico seria imprevisível, pois haveria muitos fatores que interferem na precificação do medicamento⁵.

9. *Data maxima venia*, tal entendimento não deve prosperar. Isso porque, ao se analisar as decisões das Cortes Superiores (*verbi gratia*, RE nº 105.340/RJ e EREsp nº 168.469), resta evidente, conforme expõe André Mendes Moreira⁶, que a divisão persiste e importa para a definição dos parâmetros aplicáveis aos casos tributários.

10. Além disso, deve-se considerar outros dois motivos para a improcedência do referido posicionamento. Primeiramente, a doutrina mais avançada não mais distingue as exações diretas das indiretas com base na translação econômica. Na verdade, a dita classificação se justifica na repercussão jurídica.

11. Em segundo lugar, aos que insistem em declarar que a imprevisibilidade da repercussão econômica inviabiliza a classificação entre tributos diretos e indiretos, diga-se

⁵ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro, *In Revista de Administração de Empresas*. Rio de Janeiro, vol. 27, n. 1, p. 39-48, jan./mar. 1987.

⁶ MOREIRA, André Mendes. Da não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2010, p. 471.

que a legislação brasileira já presume a ocorrência do repasse econômico, na medida em que, como se explicará, o CTN, ao dispor sobre a restituição dos tributos indiretos, contemplou a tese da *passing-on defense*.

3.1 DA REPERCUSSÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS INDIRETOS

12. Conforme preciosa lição de André Moreira, a classificação entre tributos diretos e indiretos se fundamenta no critério da repercussão jurídica, adotado pelo art. 166, do CTN. Nesse sentido, é direta a exação dotada de repercussão jurídica e indireta a exação desprovida de tal atributo.

13. A correta exegese tributária é a distinção entre repercussão jurídica e repercussão econômica. Isso tem enorme importância prática, pois tributos que não foram criados para repercutir juridicamente, mas apenas transladam economicamente, não se encaixam à regra da restituição do art. 166, do CTN⁷.

14. Ainda nessa linha, haverá repercussão jurídica quando o tributo contiver estas características: (i) um negócio jurídico bilateral que conecte o contribuinte de fato ao contribuinte de direito⁸; (ii) possibilidade de individualização do contribuinte de fato e (iii) destaque, em documento fiscal, do valor arrecadado pelo contribuinte de *jure* e repassado ao contribuinte de *facto*⁹. Registre-se que apenas os dois primeiros requisitos são obrigatórios, de forma que a ausência do terceiro não gera a descaracterização do tributo como indireto.

15. A primeira característica se faz presente no ICMS, por si só, pela leitura dos fatos geradores elencados no art. 2º, da Lei Complementar nº 87/96. Os incisos desse dispositivo definem que a regra matriz do ICMS é composta pela circulação de mercadorias e pela prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Tais atividades pressupõem, por óbvio, um negócio jurídico bilateral, capaz de unir o contribuinte de direito (alienante ou prestador) ao contribuinte de fato (alienatário ou tomador).

16. A segunda e a terceira características, por seu turno, se localizam nos comandos das Leis nº 8.848/94 e nº 12.741/12. Conforme esses diplomas normativos, é obrigatória a emissão de nota fiscal no ato da alienação de mercadorias e da prestação de serviços. Outrossim, obriga-se que, no documento fiscal, conste a identificação do alienatário ou do tomador (contribuinte de fato) e a discriminação do valor de ICMS arrecadado.

17. Por todas essas razões, verifica-se que o ICMS é um tributo de natureza indireta.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, pp. 743-744.

⁸ Interpretação analógica do art. 128, do CTN.

⁹ [STF, RE 105.340/RJ, Rel. Min. Cordeiro Guerra, Dj 14/03/1986].

Nota-se, pois, que a distinção entre tributos diretos e indiretos não se resume, simplesmente, à existência de repasse econômico e, portanto, a mencionada classificação possui algum respaldo no sistema jurídico brasileiro quando analisada pela perspectiva do art. 166 do CTN, para possível restituição do indébito. Entretanto, no tocante à interpretação das imunidades tributárias, esta classificação torna-se espinhosa, sobretudo porque as imunidades constitucionais não se interpretam pela natureza jurídica do tributo, como se verá adiante.

3.2 DA PRESUNÇÃO DE REPASSE ECONÔMICO NA TUTELA DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS

18. Apesar da doutrina mais abalizada ter demonstrado que a verificação *in concreto* da translação econômica é irrelevante para a distinção de exações diretas e indiretas, ainda há aqueles que insistem em sustentar que a difícil comprovação do repasse inviabiliza a classificação entre tributos diretos e indiretos.

19. Contra tal argumento e, principalmente, tomando como base suas próprias premissas, pode-se aduzir que, no Direito Brasileiro, a repercussão econômica não precisa ser comprovada, na medida em que ela já está presumida na legislação. Isso se deve à adoção da teoria da *passing on defense* (ou defesa do repasse)¹⁰ na legislação brasileira, a exemplo da Comunidade Europeia e do Reino Unido.

20. Segundo essa corrente teórica, o contribuinte de direito do tributo indireto, em regra, não tem direito à restituição do indébito, na medida em que ele, presumidamente, inseriu o valor do tributo no preço da mercadoria ou do serviço e, assim, já obteve o ressarcimento. Nesse sentido, entre o locupletamento ilícito da Fazenda Pública ou do contribuinte, melhor o enriquecimento daquela, uma vez que a Administração representa, em tese, o interesse público.

21. Como bem afirma Hugo de Brito Machado Segundo¹¹, a *passing on defense* está presente na ordem jurídica fiscal brasileira desde antes da edição do Código Tributário Nacional.

22. Já em 1961, no RE nº 46.450/RS¹², houve expressa menção aos postulados da defesa do repasse, no voto dos eruditos Ministros Antônio Martins Vilas Boas e Victor Nunes Leal. Na ocasião, foi indeferida, por unanimidade, a repetição de indébito referente a uma exação

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. **Gen Jurídico**, São Paulo, jan. 2017. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/>. Acesso em: 20 ago. 2018.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. **Gen Jurídico**, São Paulo, jan. 2017. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/>. Acesso em: 20 ago. 2018.

¹² [STF, RE 46.450/RS, Rel. Min. Antonio Vilas Boas, Dj 01/01/1970].

indireta, dado que o contribuinte de direito já recuperara o valor do tributo em virtude da translação. Tal entendimento culminou, em 1963, na aprovação, por esta Excelsa Corte, da Súmula nº 71, que afirma que: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

23. Em seguida, a Súmula nº 71 foi complementada pela Súmula nº 546, que dispõe que: “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de *jure* não recuperou do contribuinte de *facto* o quantum respectivo”. Segundo os precisos ensinamentos de Machado Segundo¹³, tal jurisprudência *não* representa uma superação do paradigma da *passing-on defense*, já que o entendimento que dela pode se extrair é o seguinte: embora a regra seja a vedação à repetição de indébito de tributo indireto, a restituição será excepcionalmente admitida, desde que comprovada a inexistência de translação.

24. Por fim, a defesa do repasse foi positivada no art. 166, do CTN:

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

25. O art. 166 é o único, em todo o ordenamento jurídico, que fixa uma tutela jurídica diferenciada às exações indiretas, motivo pelo qual tal dispositivo embasa a classificação doutrinária de tributos diretos e indiretos. E, ao criar essa distinção, o CTN, como dito, adota a defesa do repasse.

26. Essa breve elucidação histórica possui pertinência para o caso em tela, visto que, da adoção dos postulados da *passing on defense* pelo CTN, emana a *conclusão de que o Direito Brasileiro presume a existência do repasse econômico nos tributos indiretos*, razão pela qual a dificuldade de comprovação da repercussão econômica não afasta a imunidade da entidade assistencial contribuinte de *facto*.

27. Explique-se. A teoria supramencionada postula que o contribuinte de direito de exação indireta não pode, via de regra, pleitear a repetição de indébito, na medida em que *houve translação ao contribuinte de fato*. Em outras palavras, a justificativa utilizada pelo CTN e pela jurisprudência para negarem ao contribuinte de direito a repetição do indébito é a *ocorrência do repasse econômico ao contribuinte de fato*. Isso significa que o legislador

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. *Gen Jurídico*, São Paulo, jan. 2017. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/>. Acesso em: 20 ago. 2018.

tributário *presume a ocorrência da translação nos tributos indiretos*. Portanto, não há que se falar que o repasse econômico é impossível de ser comprovado uma vez que *a própria legislação já presume a sua ocorrência*.

28. Consequentemente, a alegação de que é impossível comprovar o repasse econômico no caso *sub examine* não afasta a imunidade da entidade filantrópica contribuinte de fato, na medida em que, como dito, a repercussão econômica já está presumida na legislação.

4. DAS IMUNIDADES À LUZ DE UM DIREITO TRIBUTÁRIO SISTEMÁTICO-TELEOLÓGICO

4.1 A DOCTRINA DO DIREITO TRIBUTÁRIO FINALISTA

29. No Direito Tributário Contemporâneo, tem se notabilizado, gradativamente, uma corrente interpretativa que prima pela utilização de *critérios fluidos*. Tal vertente se liberta da análise estritamente conceitual dos institutos jurídicos para buscar uma *abordagem finalista* da tributação. Dessa concepção decorre a necessidade de se garantir às entidades assistenciais a fruição da imunidade no caso em epígrafe. Isso porque a finalidade da norma imunizante deve prevalecer sobre a formalista dicotomia entre contribuinte de direito e contribuinte de fato. Pode-se embasar essa avançada perspectiva na doutrina de importantes pensadores do Direito Tributário brasileiro e estrangeiro, bem como em alguns julgados desta Excelsa Suprema Corte.

30. Preliminarmente, é necessário que se indique a finalidade e os valores que fundamentam a imunidade das entidades de assistência social. Nos dizeres do professor Humberto Ávila, “a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”¹⁴. Paulo Caliendo, a seu turno, declara que as imunidades se fundamentam nos valores da dignidade da pessoa humana e da solidariedade, bem como no dever do Estado de prestar assistência social¹⁵. Por fim, Nuske demonstra que as imunidades devem ser “compreendidas como a realização de um valor, a proteção e promoção dos direitos fundamentais”¹⁶. Essas são as razões de ser do instituto, as quais deverão sempre ser consideradas nas decisões judiciais sobre a matéria.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp.273-274.

¹⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 131.

¹⁶ NUSKE, João Ricardo Fahrion. Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias. 133fl. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Porto Alegre, 2018, pp. 78-79.

4.1.1 A DOCTRINA FINALISTA ESTRANGEIRA

31. Nos idos de 1993, na Alemanha, Wilhelm Hartz discorreu sobre a interpretação jurisprudencial em matéria tributária. Para o autor, tais interpretações sempre se caracterizaram pela busca da *vontade real do legislador*, sem se ater ao sentido literal das palavras constantes na norma ou na declaração de vontade (§133, do BGB). Sobre isso, o douto Hartz¹⁷ explica que:

Se um juiz se apagasse formalmente à expressão literal da lei, não estaria desempenhando a sua tarefa de acordo com a Constituição. A fidelidade ao direito e à lei não se manifesta na sofisticação verbal, mas na criação do direito segundo o *espírito e a vontade do legislador* (grifo nosso).

32. Em decorrência de tal matriz hermenêutica, construiu-se, na jurisprudência alemã, uma *abordagem finalista da tributação*, calcada na utilização de *critérios econômicos fluidos* (contrariamente à rígida análise formalista da tributação).

33. Nesse contexto, o parâmetro econômico é, na lição de Hartz¹⁸, plenamente aplicável ao Direito Tributário:

o critério econômico é um princípio de interpretação absolutamente jurídico que se insere claramente na teoria do direito tributário e na teoria geral do direito como outro qualquer e uma parte do sistema jurídico geral.

34. Esse critério deságua em dois princípios: (a) o princípio da interpretação econômica das hipóteses de incidência; e (b) o princípio da valoração econômica dos fatos geradores.

a. O critério econômico como princípio de interpretação das hipóteses de incidência

35. O fundamento legal do princípio da interpretação econômica das hipóteses de incidência é o inciso 2, do §1º, da Lei de Adaptação Tributária, segundo o qual, na interpretação das leis tributárias, deve-se considerar, dentre outros fatores, a sua *finalidade* e o seu *significado econômico*.

36. Nesse ínterim, Hartz¹⁹ leciona que a *finalidade* da norma tributária não é, apenas, a obtenção de receita pública, mas, também, a execução de uma política econômica e de uma *política social*. Isso significa que cabe ao intérprete levar em consideração tais fatores na análise da hipótese de incidência.

37. O *significado econômico* na interpretação da hipótese de incidência, por seu turno, enseja a obrigação do intérprete avaliar as consequências monetárias de determinado

¹⁷ HARTZ, Wilhelm. Interpretação da Lei Tributária: conteúdo e limites do critério econômico. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 82.

¹⁸ Idem, pp. 83-86.

¹⁹ Idem, p. 51.

entendimento e ponderá-las outros fatores, tais como, v.g., a onerosidade da medida e a necessidade de se fazer cumprir as formalidades legais. Dessa forma, assegura-se que o patrimônio das entidades imunes se veja livre de tributação, direta ou indireta, que inviabilize a persecução de seus fins, de forma que o patrimônio possa ser reinvestido, efetivando-se, assim, os respectivos valores fundamentais constitucionais²⁰.

b. O critério econômico como princípio de valoração dos fatos geradores

38. O princípio da valoração econômica dos fatos geradores, por seu turno, informa que o *objetivo* e o *significado econômico* da lei tributária devem ser considerados na interpretação do fato gerador, com fulcro no inciso 3, do §1º, da Lei de Adaptação Tributária.

39. Por via de consequência, admite-se que, na avaliação do fato seja considerado apenas o real conteúdo econômico do negócio jurídico, de maneira a se ignorar a forma escolhida pelas partes. Nessa seara, Hartz²¹ afirma:

Aqui o critério econômico significa que um fato não pode ser valorado formalmente. Não é possível ater-se à expressão literal de um contrato ou tomar-se como decisiva a forma apenas externa escolhida pelas partes arbitrariamente. Importa o conteúdo real, como querem as partes.

40. Os dois princípios hermenêuticos propostos por Wilhelm Hartz acabam por estruturar uma nova concepção sobre o Direito Tributário. Trata-se da vertente que prima pela *compreensão finalista do fenômeno da tributação*. Se aplicados no caso em tela, os critérios propostos por Hartz provavelmente gerarão o entendimento de que não importa se a Santa Casa de Misericórdia é contribuinte de direito ou de fato. É necessário que a *finalidade das imunidades* seja alcançada, independentemente da posição da entidade assistencial. Nota-se, aqui, uma nítida *flexibilização (ou uma fluidez) dos critérios de tributação*.

41. Por fim, cumpre esclarecer que a menção a Hartz é feita a título de direito comparado. Evidentemente, não se clama a este Tribunal que reinterprete todo o Direito Tributário brasileiro. O que se quer demonstrar aqui é que a interpretação finalística se faz presente de forma contundente no direito estrangeiro de índole *civil law*, sendo que essa perspectiva, em inúmeras ocasiões, é encampada pela jurisprudência e doutrina pátrias, como se verá em momento posterior.

²⁰ NUSKE, João Ricardo Fahrion. Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias. 133fl. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Porto Alegre, 2018, p. 80.

²¹ Idem, p.46

4.1.2 A DOCTRINA FINALISTA BRASILEIRA NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

42. Inicialmente, a adoção de critérios fluidos de tributação fora percebida na doutrina brasileira em âmbito internacional pelos professores Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha²². Lecionam os autores que os tradicionais critérios de conexão do Direito Tributário Internacional (quais sejam: fonte de pagamento e fonte de produção de renda) têm sido mitigados pelo parâmetro da “pertinência econômica” da renda, que autoriza que o não residente seja tributado com base na participação na atividade econômica do país em caráter não habitual²³.

43. Trata-se da chamada “conexão funcional”, que nada mais é que uma *flexibilização dos tradicionais critérios de conexão internacional*, calcada numa *interpretação finalista da hipótese de incidência e do fato gerador*. Obtém-se, por via de consequência, uma *fluidez na análise dos institutos tributários*, que se liberta da míope rigidez conceitual.

44. A título ilustrativo, Greco e Rocha citam o “Caso Agassi”. Sumariamente, nesse caso foi permitida a tributação parcial dos contratos de patrocínio firmados pelo tenista estadunidense André Agassi pelo Fisco inglês. O fundamento da decisão do Judiciário britânico foi no sentido de que, apesar de não residir e nem receber seus pagamentos na Inglaterra, Agassi participou de um torneio no Reino Unido e, portanto, usufruiu do mercado inglês.

45. Em razão disso, permite-se, *numa interpretação finalista da hipótese de incidência e do fato gerador*, que os contratos de Agassi sejam tributados pelo Fisco britânico. Salta aos olhos, nesse caso, a utilização da “conexão funcional”, identificada por Aurélio Greco e Sérgio Rocha.

46. Contudo, essa nova vertente de flexibilização dos critérios de conexão não se limita ao Direito Tributário Internacional. Muito pelo contrário. A doutrina brasileira e a jurisprudência dos tribunais estão, gradativamente, adotando a avançada perspectiva finalista do Direito Tributário.

4.1.3 A DOCTRINA FINALISTA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

47. Na Doutrina Finalista do Direito Tributário Brasileiro, destaca-se o pensamento do eminente professor Paulo Caliendo da Silveira²⁴. Segundo seus ensinamentos, a formação da

²² GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional (Sistema Brasileiro). 1. ed. São Paulo: Dialética, 2012. v. 1. p. 102.

²³ ROSEMBUJ, Tulio. Derecho Fiscal Internacional. Barcelona: El Fisco, 2001.

²⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

compreensão finalista do fenômeno jurídico se deu, historicamente, pela passagem por três fases. São elas: (a) fase conceitual; (b) fase normativa; e (c) fase sistemática.

a. Fase Conceitual

48. *Ab initio*, ocorreu a fase conceitual, que colocava os conceitos jurídicos como unidades fundamentais para a correção do direito. Dessa forma, a aplicação lógica dos conceitos implica na realização da justiça. Nessa ordem de ideias, Caliendo²⁵ constata que, na interpretação conceitualista, “o sistema jurídico se constitui em um todo integrado, em que os conceitos extraem seu significado de conceitos superiores”. No pensamento conceitual, o poder de tributar é compreendido como expressão do poder do soberano.

b. Fase Normativa

49. Em sequência, aconteceu a fase normativa, que compreendeu o direito como um ordenamento jurídico composto apenas por elementos de coerência formal. Nesse sentido, Caliendo²⁶ afirma que, em tal momento de compreensão do fenômeno jurídico, as normas jurídicas poderiam ser preenchidas por quaisquer valores, na medida em que cabe ao jurista abster-se de juízos axiológicos. Sob a ótica do pensamento normativista, o poder tributar é entendido como um exercício da competência tributária normativamente estabelecida.

50. O formalismo característico da fase normativista e a míope compreensão conceitual do fenômeno jurídico ensejam, no caso *sub examine*, o entendimento de que a imunidade condicionada é inaplicável à Santa Casa de Misericórdia, visto que, na hipótese, a entidade assistencial está na qualidade de contribuinte de fato, e não de direito. Tal posicionamento é o que se pretende impugnar nesta peça, seja ele amparado no paradigma conceitual, seja ele amparado no paradigma normativista.

c. Momento Sistemático

51. Por fim, se consolida, na atualidade, o momento sistemático, que propõe uma análise completa do fenômeno jurídico. Nesta seara, o encadeamento conceitual e a pirâmide normativa são substituídos pela argumentação jurídica, que se perfectibiliza no discurso jurídico. Isto é, por meio da argumentação e do discurso jurídico, obtêm-se os critérios jurídicos de correção normativa. Em outras palavras, só é juridicamente correta e justa a decisão que está em consonância com as *finalidades axiológicas* extraídas do discurso

²⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. 1080p.

²⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. 1080p.

jurídico do instituto em questão. No entender de Caliendo²⁷, a interpretação sistemática se fundamenta “nos princípios essenciais do ordenamento e nas formas de concretização dos direitos fundamentais em uma sociedade democrática”.

52. À luz do pensamento sistemático, o Direito foi criado para a *concretização de um valor*, que é a justiça. Disso decorre que o sistema jurídico se compõe de *mecanismos de realização da justiça*. Assim, o poder de tributar integra um sistema de direitos fundado numa *ética material* (isto é, em *valores*). E, nesse âmbito, as imunidades podem ser destacadas como um mecanismo de realização dos referidos valores de justiça. Logo, na linha do pensamento sistemático, para que se prolate uma decisão sobre as imunidades que seja correta e justa, é necessário que se fundamente nas *finalidades* e nos *valores* que justificam essas imunidades. Assim preleciona Nuske, *in verbis*:

A proteção patrimonial através das imunidades possui relação direta com a promoção de direitos fundamentais uma vez que, ao se admitir que haja uma tributação – direta ou indireta – sobre entidades imunes, haveria certamente um comprometimento do patrimônio (ainda que financeiro) destas para o recolhimento dos tributos. Como acima visto, não se mostra de acordo com a intenção do constituinte que haja uma oneração do patrimônio da entidade imune decorrente de uma tributação, que nada mais é do que uma imposição do próprio Estado²⁸

53. Dito isso, no caso em tela, a fruição da imunidade pela entidade assistencial que se encontra na qualidade de contribuinte de fato deve ser analisada com base nos valores que justificam as imunidades. *Não importam, nesta análise, os preciosismos conceituais*. Basta que a decisão tomada seja coerente com as finalidades do instituto e com os valores por ele protegidos. É em favor disto que pugnamos nesta peça.

54. Dando prosseguimento à análise doutrinária da perspectiva finalista do Direito Tributário Brasileiro, pode-se citar o entendimento dos ilustres professores Ricardo Lodi Ribeiro e Carlos de Azevedo Campos.

55. As ponderações de Lodi Ribeiro²⁹ ressaltam a importância de uma análise voltada aos *valores e interesses constitucionais*. Como bem aponta, existem casos em que há pertinência em que se dispense convênio para a concessão de benefícios fiscais em razão de uma tutela diferenciada a certos segmentos e consumidores ligados ao patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico, à educação, à cultura, à ciência, à preservação do meio

²⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. 1080p.

²⁸ NUSKE, João Ricardo Fahrion. Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias. 133fl. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Porto Alegre, 2018, p. 80.

²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT 59, 2012, p. 145.

ambiente, ao combate à pobreza, ao desenvolvimento da habitação popular e a outros interesses de relevância constitucional.

56. Além disso, em análise crítica realizada sobre o tratamento jurisprudencial dado aos temas do ICMS e da “guerra fiscal”, Azevedo Campos³⁰, por sua vez, demonstra que esta Corte apenas se atém à questão de celebração prévia de convênio, de modo a faltar muitas das vezes um debate mais *qualitativo* sobre os *fundamentos e objetivos sociais* dessas imunidades. “Faltou abandonar a aplicação mecânica e literal do preceito constitucional por um *exame sistêmico-teleológico* da prática legislativa questionada” (grifo nosso).

57. Nessa linha, a exegese constitucional das imunidades referentes às entidades de assistência social não pode se ater a uma interpretação amesquinhada do texto constitucional, sem levar em consideração os *vetores e princípios norteadores* desta regra. E, embora Azevedo tenha criticado postura deste nobre Supremo Tribunal Federal no tema da “guerra fiscal”, a verdade é que a jurisprudência desta respeitável Corte já encampou a tese de um Direito Tributário finalístico por diversas vezes, como se perceberá no próximo tópico.

4.2 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872 E O DIREITO TRIBUTÁRIO FINALISTA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

58. Na ocasião do RE nº 608.872³¹, este Tribunal Maior acolheu tese no sentido de que

A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.

59. O Min. Dias Toffoli, relator da ação, proferiu o voto vencedor do caso em epígrafe e consignou que, no seu entendimento,

a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito e que é irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.

[...]

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

³⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. STF deve pesar razões econômicas e sociais ao julgar ICMS. Consultor Jurídico, São Paulo, jan. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-alexandre-stf-pesar-raoes-economicas-sociais-julgar-icms#author>. Acesso em: 20 ago. 2018.

³¹ [STF, RE 608.872/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Dj 23/02/2017].

60. *Data venia*, esse raciocínio esposado pelo STF, no sentido de não conceder imunidade referente ao ICMS incidente sobre remédios e equipamentos de entidades de assistência, por entendê-la como *contribuinte de fato*, constitui-se como interpretação que não condiz com a finalidade destinada pelo Constituinte às imunidades, isto porque a *Constituição Federal não autorizou e muito menos deixou implícita* a possibilidade de se excluïrem do art. 150, VI, ‘c’, os *impostos de repercussão*, como é o caso do ICMS.

61. Veja-se que a diferenciação de tratamento nos conceitos de “contribuinte de fato/contribuinte de direito” não tem origem no Código Tributário Nacional e tão menos na Carta da República de 1988. Tais conceitos foram imprimidos pela doutrina para que se pudesse explicar, teoricamente, a existência ou não de repercussão tributária em determinados tributos. *Data venia*, não pode este Ilustre Tribunal, a partir de uma conceituação teórica criada por doutrina, interpretar de maneira restritiva as imunidades que recaem sobre as entidades de assistência social, sob pena de desvirtuar a vontade do legislador e, até mesmo, dificultar a promoção do objeto social de tais entidades.

62. Além disso, a tese esposada no voto do eminente Min. Dias Toffoli funda-se em lição doutrinária que sustenta que o contribuinte de fato não goza de imunidade subjetiva, uma vez que o que lhe é repassado é “preço” e não tributo. Aliás, os autores que defendem tal tese não incluem, via de regra, o repasse econômico como digno de nota e insistem em sustentar, erroneamente, que a posição de contribuinte de fato ou de contribuinte de direito é o que importa ou não para a verificação das imunidades, como o faz Leandro Paulsen³².

63. O aspecto mais importante que se deve destacar é que as entidades assistenciais que prestam serviços de saúde exercem verdadeiro *múnus público* e despendem todos os seus recursos para tal fim. Ora, se a Recorrente não é imune ao ICMS de medicamento adquirido - que é indispensável à sua finalidade - para a consecução de seu objeto social, o que se está dizendo, na verdade, é que a Santa Casa não goza de total imunidade, a despeito do desejo do constituinte ter se orientado para tal fim. É evidente que tal entendimento sacrifica o exercício das atividades de entidades assistenciais de saúde.

64. Ademais, registre-se que a decisão constante no RE nº 608.872 está em total dissonância com os precedentes desta mesma Corte. Pela leitura de julgados pretéritos, nota-se que o STF vinha, gradativamente, encampando a tese da *interpretação finalista* do Direito

³² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 106.

Tributário. Isso se torna perceptível pela interpretação destes julgados: RE nº 68.538/SP; RE nº 78.619/RN; RE nº 116.118/SP; RE nº 237.718/SP; RE nº 566.622/RS.

4.2.1 RE nº 68.538/SP³³

65. Em voto do saudoso Min. Eliomar Baleeiro, este mesmo Tribunal assentou que a imunidade deveria ser reconhecida no caso de aquisição de mercadoria sujeita a imposto de consumo por entidade imune. Chama a atenção o fundamento do voto do Ministro: afirmou ele que *não se fazia relevante, para a interpretação das imunidades, a criação de uma “ficção de direito, elegendo para contribuinte de iure o produtor, embora saiba que ele transfere o gravame fiscal. O que vale é a realidade econômica”*. Ainda nesse ponto, também enfatizava em suas clássicas lições doutrinárias³⁴ que

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

4.2.2 RE nº 78.619/RN³⁵

66. Já nos idos de 1974, este Tribunal proferiu entendimento de que não seria possível a cobrança de imposto sobre produto industrializado quando o adquirente fosse instituição de assistência social, em razão da imunidade tributária subjetiva, mesmo que o encargo financeiro fosse transferido ao adquirente das mercadorias.

4.2.3 RE nº 116.118/SP³⁶

67. No RE 116.118/SP, em que se discutia se a entidade a entidade assistencial SESC - Serviço Social do Comércio - teria *imunidade ao ISS* em relação aos serviços por ela oferecidos, a tese vencedora do Min. Sydney Sanches foi no sentido de que o instituto da imunidade tem o fito de evitar encargos tributários que pudessem inviabilizar o exercício da atividade-fim das entidades de assistência social. Se a receita do SESC fosse sujeita à incidência de ISS, esta própria receita estaria comprometida, fato que impediria a prestação do serviço.

³³ [STF, RE 68.538/SP, Rel. Min. Eloy da Rocha, Dj 03/12/1969].

³⁴ BALEEIRO, Eliomar de Andrade. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed., Forense, 1997, p. 313.

³⁵ [STF, RE 78.619/RN, Rel. Xavier de Albuquerque, Dj 04/06/1975].

³⁶ [STF, RE 116.118/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, Dj 16/03/1990]

4.2.4 RE nº 237.718/SP³⁷

68. No julgamento do RE nº 237.718/SP, quando se discutiu sobre a imunidade das entidades de assistência sobre IPTU de imóvel alugado a terceiro, o eminente Min. Sepúlveda Pertence ressaltou que a jurisprudência deste Supremo Tribunal está, desde há muito, “inclinada à *interpretação teleológica* das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à *concretização dos valores constitucionais* que inspiram limitações ao poder de tributar” (grifo nosso).

69. Um ponto que merece destaque no referido julgamento é que este Pleno, em momento algum, adentrou na discussão sobre a existência ou não de uma relação jurídica entre Fisco-Locatário ou entre Fisco-Locador. Ao contrário, *o Tribunal se ateve exclusivamente à finalidade constitucional da imunidade religiosa*, de forma a maximizá-la levando em consideração não apenas o sujeito, mas também a finalidade da norma elaborada pelo constituinte originário.

4.2.5 RE nº 566.622/RS³⁸

70. Além disso, esta Excelso Corte assentou, no RE nº 566.622/RS, em voto do ilustre Min. Marco Aurélio, que

Os precedentes do Supremo, no tocante às imunidades das alíneas ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’ do aludido inciso VI [art 150] têm deixado clara a intenção do Tribunal com as funções políticas e sociais dessas normas, revelando-se prática de *interpretação teleológica* para a solução das controvérsias surgidas e buscando-se sempre a melhor realização dos *valores protegidos* (grifo nosso).

71. O referido Ministro foi ainda além, enfatizando que a melhor interpretação das imunidades deve sempre levar em consideração uma *interpretação sistêmica das funções e deveres constitucionais* que o constituinte delegou ao Estado, no sentido de que, nesse ponto,

Buscou também incentivar a iniciativa privada no auxílio ao Estado para cumprimento dos deveres e das funções sociais previstas nos artigos 6º, 196 – saúde –, 203 – assistência social – e 205 – educação. *A definição do âmbito normativo da imunidade não pode ser alheia a esses fins políticos e sociais*, de extrema relevância, visados pela Constituição, de tal forma que a *interpretação que considere essas conexões valorativas será sempre a mais pertinente* (grifo nosso).

72. Na ocasião do mesmo Recurso Extraordinário, que tratava de imunidades referentes às contribuições sociais por entidades assistenciais, o Ministro coloca em voga uma constatação feita pela doutrina desde o advento da Constituição Federal de 1988: a de que, no

³⁷ [STF, RE 237.718/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Dj 29/03/2001]

³⁸ [STF, RE 566.622/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dj 23/02/2017]

que concerne às imunidades, “qualquer interpretação que favoreça obstáculos ao fim desse propósito há de ser evitada, cabendo prestigiar aquela que beneficie a conquista da *função política e social* [...]” (grifo nosso).

4.2.6 REsp nº 696.745/CE³⁹

73. Finalmente, pode-se colacionar à presente peça um julgado do Colendo Superior Tribunal de Justiça que constitui é um representativo do posicionamento assumido pela jurisprudência brasileira, apesar de tal decisão não vincular o entendimento deste Excelso Supremo Tribunal Federal. O referido acórdão exemplifica o crescimento da perspectiva *finalista* do Direito Tributário no entendimento dos tribunais.

74. Na ocasião do REsp nº 696.745/CE, discutiu-se se incidiria Imposto de Renda sobre o abono salarial dado para fins de correção monetária do salário. No voto condutor do eminente Min. Luiz Fux, ficou consignado que o tributo é devido, “uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”. Dada essa atenção ao contexto econômico sobre o qual incide tributo, garantir-se-á, por via de consequência, uma abordagem *finalista* do Direito Tributário. Nesse sentido, o erudito Hugo de Brito Machado⁴⁰ declara que:

A natureza econômica da relação de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação fim ou objetivo visado pela regra jurídica.

75. Desse modo, nota-se que há, na jurisprudência brasileira, uma progressiva tendência de se interpretar as lides tributárias conforme a *aspectos finalísticos*.

76. Por todas essas considerações, percebe-se claramente que o instituto da imunidade sempre deve estar acompanhado de uma leitura teleológica pelo intérprete. Com a devida *venia*, a leitura que este Excelso Tribunal está encampando no RE nº 608.872 é bastante simplista e não leva em consideração as aspirações do Constituinte. É notório que a Recorrente tem direito à imunidade de ICMS que recai sobre os medicamentos adquiridos, na medida em que a ficção jurídica “contribuinte de fato x contribuinte de direito” não tem o condão de afastar as imunidades constitucionais, em função da relevância da finalidade das normas imunizantes.

5. DA ANÁLISE CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES

77. A norma imunizante referente às entidades filantrópicas e sem fins lucrativos integra, certamente, o plano constitucional de direitos basilares, como a saúde, a vida e a assistência

³⁹ [STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, Dj 29/08/2005]

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 22ª ed., Malheiros, p. 102-104.

social⁴¹. Entretanto, como já dito, a imunidade em tela vem sendo interpretada de forma incorreta, de modo a restringir a sua aplicação às hipóteses em que a entidade filantrópica se encontra na qualidade de contribuinte de direito. A interpretação mais coerente com os dispositivos constitucionais é que a regra imunizante em epígrafe seja aplicada até mesmo quando as entidades filantrópicas são contribuintes de fato.

78. Desse modo, a Requerente que ora recorre a este Supremo Tribunal apenas pretende que a incidência ou não do ICMS, na situação aqui discutida, seja interpretada sistematicamente, de acordo com os princípios e regras da Constituição. Para tanto, três argumentos de égide tributário-constitucional devem ser levantados, com fulcro nas preciosas lições do eminente professor Heleno Torres⁴².

5.1 DA CONCEITUAÇÃO DE INSTITUTOS DIREITO PRIVADO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

79. O primeiro aspecto é que o art. 150, §4º, da CF, declara que a imunidade para entidades filantrópicas e sem fins lucrativos é aplicável ao *patrimônio, à renda e aos serviços que estejam relacionados com suas finalidades essenciais*. Ora, o que se vislumbra no caso em exame é que a Requerente, entidade filantrópica de saúde, adquire medicamentos que, de fato, integram seu patrimônio. Tais medicamentos são insumos sem os quais seria impossível a prestação assistencial do serviço, que é a finalidade essencial que compete a esta Santa Casa, na forma de seus estatutos.

80. Outrossim, merece minuciosa atenção desta Corte o art. 110, do CTN, segundo o qual é vedada a modificação dos conceitos de direito privado pela lei tributária que delimita a competência. Essa regra é aplicada pela jurisprudência STF desde há muito, como se vê, v. g., no RE 166.772/RS⁴³ e no RE 540.829/SP⁴⁴.

81. No primeiro, o Supremo rejeitou a tentativa do legislador tributário de modificar o conceito emanado do Direito do Trabalho de “folha de salário”. No segundo, por seu turno, o eminente Min. Luiz Fux ressaltou que “estabeleceu-se como regra de exegese que, na aplicação do Direito Tributário, são obedecidos os conceitos de direito privado”.

⁴¹ TORRES, Heleno Taveira. Tributos, mercado nacional e saúde. **Consultor Jurídico**, São Paulo, maio. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mai-22/consultor-tributario-tributos-mercado-nacional-saude>. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁴² TORRES, Heleno Taveira. Tributos, mercado nacional e saúde. **Consultor Jurídico**, São Paulo, maio. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mai-22/consultor-tributario-tributos-mercado-nacional-saude>. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁴³ [STF, RE 166.772/RS, Rel. Néri da Silveira, Dj 20/06/1994]

⁴⁴ [STF, RE 540.829/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Dj 11/09/2014]

82. Vale salientar que, como bem explica Luciano Amaro⁴⁵, as normas imunizantes são delimitações de competência tributária. Sendo assim, o art. 150, VI, “c”, da CF, ao imunizar o patrimônio das entidades assistenciais, deve ser interpretado conforme as conceituações do Direito Civil. Nesse tocante, o sempre douto Caio Mário⁴⁶, amparado nos ensinamentos de Clóvis Beviláqua, define patrimônio como o complexo de relações jurídicas economicamente apreciáveis de uma pessoa. Importante registrar que tal conceituação está pacificada no Direito Privado brasileiro (v. g.: Diniz⁴⁷; Gonçalves⁴⁸; Farias e Rosendal⁴⁹).

83. Tal posicionamento se faz presente nos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, também, na jurisprudência desta Excelsa Suprema Corte. No CARF, ao se tratar sobre a utilização do termo “patrimônio” na alínea que dispõe sobre a imunidade recíproca (art. 150, §2º, VI, “a”, CF) ficou decidido que⁵⁰:

A imunidade do artigo 150, inciso VI, “a” e § 2º da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação do termo patrimônio não é o contido na classificação do imposto adotada pelo CTN, mas sim a do art. 47 do Código Civil [de 1916], que congrega o conjunto normativo do art. 110 do próprio CTN.

84. Importante registrar que a conceituação do art. 47, do Código Civil de 1916, equivale ao significado atribuído ao termo “patrimônio” pela doutrina privada contemporânea.

85. No STF, por seu turno, debateu-se, no RE nº 203.755/ES⁵¹ se a imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF, incluiria, ou não, os impostos sobre produção e circulação (quais sejam: ICMS, IOF e IPI). Cinge-se a questão ao significado do termo “patrimônio”, que foi utilizado pela norma imunizante. Nessa seara, este Ilustre Tribunal se indagou se o conceito de “patrimônio” envolve os bens adquiridos pela instituição imunizada. Conclui esta Excelsa Corte que não há porque distinguir “bens adquiridos pela instituição” de “patrimônio da distinção”. Assim sendo, decidiu-se que:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. CF., art. 150, VI, “c”. I. 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. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem

⁴⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁴⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições do direito civil. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

⁴⁷ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, v.q: teoria geral do direito civil. 22 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

⁴⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, v.1: parte geral. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

⁴⁹ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil: parte geral e LINDB, vol. 1 – 13. ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 2015.

⁵⁰ Ac. da 3ª T. da CSRF n. 03 -02.853, rel. Designado Cons. Nilton Luiz Bartoli, j. em 24- 08 -1998.

⁵¹ [STF, RE 203.755/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, Dj 17/09/1996].

adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. Precedentes do STF. III. R.E. não conhecido.

86. Diante disso, conclui-se que todas as relações economicamente apreciáveis da Demandante (inclusive a aquisição de medicamentos que integrarão seu patrimônio) devem ser abrangidas pela imunidade referente ao art. 150, VI, “c”, da CF. Logo, não parece plausível que este Tribunal, *data venia*, reduza o conceito de patrimônio para indeferir o pleito da Recorrente. Em consonância com tal argumento, Heleno Taveira Torres⁵² postula que:

Ora, se a imunidade abrange todos os impostos e contribuições para seguridade social, sobre patrimônio imobiliário ou mobiliário e serviços, sua interpretação *há de estender-se às operações de aquisição de bens destinados a compor o patrimônio da entidade ou seus serviços*, sempre que vinculados às suas finalidades essenciais (art. 150, VI, “c) e §4º, da CF (grifo nosso).

87. Portanto, não resta dúvida que o ICMS incidente sobre materiais de consumo e uso ou sobre as mercadorias utilizadas na prestação do serviço de saúde deve ser abrangido pela imunidade⁵³.

5.2 DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

88. O segundo ponto se refere ao princípio da isonomia, instituído pelo art. 150, II, da CF. Tal princípio informa que é vedado aos entes federados dar tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situações equivalentes. No caso em tela, a interpretação que tem prevalecido viola tal comando constitucional. Alega-se que, quando adquirir medicamentos no mercado externo, por importação, a entidade assistencial gozará da imunidade, por estar na condição de *contribuinte de direito*. Na outra ponta, quando esta mesma entidade buscar esses mesmos itens no mercado interno, incidirão todos os tributos indiretos, sobretudo o ICMS, por estar a entidade filantrópica na qualidade de *contribuinte de fato*.

89. Com a devida *venia*, tal interpretação beira o absurdo e está em total confronto com o princípio constitucional da isonomia tributária, uma vez que se faz uma diferenciação de tratamento entre dois contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

90. Além disso, há de se ressaltar que a isonomia tributária decorre do princípio constitucional da igualdade. Sobre essa matéria, o eminente professor Bandeira de Mello⁵⁴

⁵² TORRES, Heleno Taveira. Tributos, mercado nacional e saúde. **Consultor Jurídico**, São Paulo, maio. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mai-22/consultor-tributario-tributos-mercado-nacional-saude>. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁵³ TORRES, Heleno Taveira. Tributos, mercado nacional e saúde. **Consultor Jurídico**, São Paulo, maio. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mai-22/consultor-tributario-tributos-mercado-nacional-saude>. Acesso em: 20 ago. 2018.

leciona que, para que uma discriminação não ofenda ao princípio da igualdade, é necessário que ela se fundamente em normas constitucionais. O autor afirma, *in verbis*:

(...) não basta a exigência de pressupostos fáticos diversos para que a lei distinga situações sem ofensa à isonomia. Também não é suficiente o poder-se arguir fundamento racional, pois não é qualquer fundamento lógico que autoriza desequiparar, **mas tão-só aquele que se orienta na linha de interesses prestigiados na ordenação jurídica máxima** [leia-se: Constituição]. Fora daí ocorrerá incompatibilidade com o preceito igualitário (grifo nosso).

91. A posição desta Corte quanto ao tema não é diferente. O eminente Ministro Luiz Fux, seguido pelo pleno, já assentou que

A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de *discrímen* e a **desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição** (adequada correlação valorativa) (grifo nosso).

92. Em outras palavras: só é legítima a discriminação que se justificar nos valores positivados no Texto Magno. No caso *sub examine*, não há qualquer norma constitucional que fundamente a discriminação entre contribuintes de *jure* e contribuintes de *facto* no tocante o gozo das imunidades. Esta constatação, por si só, já é suficiente para, na linha dos ensinamentos de Bandeira de Mello e da jurisprudência desta colenda Corte, deslegitimar o entendimento trazido à baila nas decisões das instâncias ordinárias.

5.3 DO INTERESSE CONSTITUCIONAL DE PROTEÇÃO E INCENTIVO AO MERCADO NACIONAL

93. Por fim, há uma terceira razão para que o pleito da Suplicante seja deferido. Tal motivo se funda na inobservância de um dos interesses constitucionais pela desigualação promovida na decisão impugnada. Na linha da doutrina de Bandeira de Mello⁵⁴:

Há ofensa ao princípio constitucional da isonomia quando: [...] IV - a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, **mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente** (grifo nosso).

94. Registre-se, por pertinência, que um dos interesses constitucionalmente prestigiados é a proteção e o incentivo ao mercado nacional. Isso porque, conforme o art. 219, da Carta Maior, o mercado interno brasileiro integra o patrimônio nacional e, nessa qualidade, deve ser protegido e incentivado.

⁵⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed.; São Paulo: Malheiros, 1993. 48 p.

⁵⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed.; São Paulo: Malheiros, 1993. p. 48.

95. Ocorre que a interpretação pugnada pelas instâncias ordinárias contrapõe-se ao interesse constitucional estabelecido no art. 219, da CF, na medida em que, como dito, a ausência da imunidade de ICMS na alienação de medicamentos no mercado nacional enseja o repasse econômico do tributo à Requerente e, conseqüentemente, o encarecimento da mercadoria. Contudo, se adquirido o medicamento por importação no mercado externo, a Requerente atrairia a imunidade subjetiva e, portanto, teria em seu benefício a diminuição do preço do produto.

96. Por via de consequência, tem-se que a interpretação que restringe a imunidade aos casos em que a entidade figura como contribuinte de direito constitui um verdadeiro incentivo à aquisição de produtos no mercado externo, uma vez que, nesta hipótese, a entidade filantrópica é contribuinte de direito e, somente assim, faria jus à imunidade.

97. É flagrante a violação do art. 219, da CF, perpetrada por tal interpretação. Inclusive, Heleno Torres, com amparo nesses argumentos, conclui que a utilização da distinção entre exações diretas e indiretas para se legitimar a exclusão da imunidade tributária em relação às mercadorias adquiridos no mercado interno é inconstitucional. *In verbis*:

É, pois, absolutamente inconstitucional a distinção, de há muito combatida, entre tributos “diretos” e “indiretos”, **para negar extensão da imunidade tributária a todos os bens e mercadorias adquiridos no mercado interno com esse mesmo destino**, apenas pela distinção entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”. Essa distinção há de ter, como tem, relevância para permitir ou afastar a repetição de indébito ou compensação de tributos “indiretos”, mas nunca para definir a aplicação da imunidade do art. 150, VI, ‘c’, e §4º, da CF [...] (grifo nosso).

98. Diante disso, nota-se, nitidamente, que, por uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, a imunidade deve ser estendida à Demandante, ainda que ela se encontre na condição de contribuinte de fato. E esta tese se fundamenta em dispositivos da Constituição muito caros para a ordem constitucional vigente.

99. Primeiramente, os medicamentos adquiridos pela Santa Casa são insumos essenciais para a execução dos serviços que constituem a finalidade essencial da entidade e, por isso, está observada a exigência do art. 150, §4º, da CF. Nesse diapasão, a limitação de competência tributária em análise não pode se limitar aos tributos incidentes no ato da prestação do serviço, mas, sim, deve também se aplicar aos negócios que, embora feitos anteriormente, são essenciais para a execução do serviço.

100. Em segundo lugar, o entendimento da decisão ora impugnada, que aplica a imunidade em caso de importação e a ignora em caso de alienação no mercado nacional, viola frontalmente o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF), na medida em que não há norma constitucional que autorize dita distinção.

101. E, como se não bastasse, em terceiro lugar, há norma constitucional que veda referida discriminação. O art. 219, da CF, ao inserir a proteção do mercado interno no rol de interesses constitucionais, determina que as imunidades tributárias devem ser interpretadas também à luz do incentivo ao mercado nacional. Desse modo, a aplicação da imunidade de ICMS exclusivamente aos casos de importação é inconstitucional, por representar um fomento à aquisição de produtos estrangeiros, em detrimento das mercadorias nacionais.

6. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SELETIVIDADE EM ICMS

102. Como dito, o princípio da isonomia, por decorrer diretamente do princípio da igualdade, obriga que seja dispensado um tratamento igual aos sujeitos de direito, de modo que a única fonte legítima de eventuais desigualações é a Constituição Federal.

103. No Direito Tributário, a norma constitucional de desigualação é a capacidade contributiva (§1º, art. 145, CRFB), que, segundo Rosane Danilevicz é uma “medida para a distribuição dos encargos estatais, igualando ou desigualando os contribuintes a partir das possibilidades econômicas de cada um”⁵⁶.

104. Vale salientar que a capacidade contributiva decorre dos fundamentos da República e de seus objetivos fundamentais, quais sejam, respectivamente: a dignidade da pessoa humana (art. 1º, CRFB) e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CRFB)⁵⁷

105. Em tributos diretos, a capacidade contributiva pode ser facilmente aplicada. Já em sede de tributação indireta, a capacidade contributiva aparenta ter uma aplicação dificultosa, porquanto não é possível que se saiba, antecipadamente, quem será o consumidor final do produto, da mercadoria ou do serviço⁵⁸.

106. Entretanto, Danilevicz bem explica que, nos tributos indiretos, a observância do princípio da capacidade contributiva é gerada por meio da seletividade tributária (I, §3º, art. 153, CRFB e III, §2º, art. 155, CRFB). Em síntese, a seletividade ordena que haja uma graduação entre a incidência tributária sobre produtos, mercadorias ou serviços e a sua essencialidade, “(...) de modo que quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente sobre eles”⁵⁹.

107. Assim sendo, nota-se que o princípio da capacidade contributiva impõe, por intermédio da seletividade, que os tributos indiretos incidentes sobre serviços e bens

⁵⁶ DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, n. 28, p. 135-155, out. 2011, p. 143.

⁵⁷ Idem, p. 144.

⁵⁸ Idem, p. 145.

⁵⁹ Idem, P. 148.

essenciais à população tenham alíquotas baixas ou, até mesmo, que haja exoneração dessas obrigações tributárias⁶⁰.

108. Dito isso, no caso em comento, o ICMS incidente sobre os medicamentos adquiridos pela Requerente deve se coadunar ao imperativo de seletividade tributária, por uma imposição constitucional. Nessa linha, é necessário que a exação incidente sobre a aquisição dos medicamentos tenha alíquota mínima ou inexistente, na medida em que se trata, para Danilevicz⁶¹, de um serviço essencial.

109. Contudo, não foi este o sentido das decisões instâncias ordinárias. Tais decisões, como se vê, violaram não só a seletividade tributária, mas também a capacidade contributiva e, por via de consequência, o Texto Magno. Portanto, num ordenamento caracterizado pela utilização da capacidade contributiva como um meio de garantia da dignidade da pessoa humana, resta insustentável o posicionamento de que a Santa Casa de Misericórdia deve assumir o ônus econômico do ICMS incidente sobre os medicamentos por ela adquiridos.

7. DOS PEDIDOS

110. Ante ao exposto, a Recorrente requer a este ilustre Tribunal que:

- i. Reforme a decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul quanto à imunidade sobre os medicamentos adquiridos;
- ii. Sendo dado provimento ao presente recurso, inverta-se o ônus da sucumbência, nos termos da Lei.

Nestes termos, pede e espera deferimento.

⁶⁰ Idem, pp. 148-152.

⁶¹ Idem, P. 152.