

PAUTA: 8.11.2018 e 9.11.2018- MEMORIAL DA FAZENDA PÚBLICA
EQUIPE NUMERO ...

Índice:

- 1- Síntese dos fatos
- 2 - Da Questão Constitucional
- 3- Da não aplicação da imunidade ao contribuinte de fato
- 4- Da Repercussão Geral
- 5- Da capacidade contributiva do contribuinte de direito
- 6-- Da interpretação formal da norma imunizante
- 7- Do ônus de suportar o encargo tributário do espectro da teoria da repercussão econômica do preço
- 8- Da violação ao princípio da legalidade
- 9 – Conclusão
- 10- Do pedido
- 11- Referencias Bibliográficas

I. SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de recurso extraordinário, que tem como objeto a aplicação da imunidade tributária prevista no art. 150. Inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988 sobre o ICMS incidente na aquisição de medicamentos.

Na espécie, a recorrente, entidade filantrópica, sediada na cidade de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul, adquiriu medicamentos de fornecedor sediado na Cidade de Porto Alegre- RS, para o fornecimento aos pacientes internados naquela unidade.

Considerando a ausência de política de fiscal no Estado, houve a incidência de ICMS destacado na nota fiscal, com posterior repasse econômico ao hospital adquirente.

Em razão de tais fatos, o ora recorrente ajuizou ação objetivando a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS incidente na operação.

Entretanto, a demanda não merece prosperar pelos fundamentos a seguir expostos.

II. DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL

Cinge-se a questão em estabelecer se imunidade instituída pelo art. 150, IV, “c”, da Constituição Federal de 1988 é aplicável às entidades de assistência social quando estas figuram como contribuintes de fato.

Na espécie a recorrente, a entidade filantrópica que presta serviço público de saúde, adquiriu medicamentos de fornecedor sediado na Cidade de Porto Alegre- RS para a distribuição destinada aos pacientes internados naquela unidade.

Considerando a ausência de política de fiscal no Estado, houve a incidência de ICMS destacado na nota fiscal, com posterior repasse econômico ao hospital adquirente.

Desse modo, os medicamentos distribuídos gratuitamente à população tiveram o preço elevado pela cobrança do imposto, onerando tanto a instituição quanto os beneficiários do serviço de assistência médica prestados.

Considerando tratar-se de entidade que realiza atividades típicas do Estado, e que cumpria todos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, o Hospital não figurava na posição de contribuinte de direito, e por esta razão não seria possível a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, VI, c da CF.

III. DA REPERCUSSÃO GERAL

A repercussão geral é o mecanismo de padronização da jurisprudência nacional conforme a interpretação constitucional do STF e constitui requisito de admissibilidade, nos termos dos art. 102, §3, da Constituição Federal e dos art. 1.035 e art. 1.036 do CPC.

O tema versado no presente recurso, possui repercussão social. Isto porque trata-se de direito à saúde, defendido pelo art. 6º da CF, o qual é efetivado pelas Santas Casas em todo território nacional.

No ponto, caso esta corte decida pela aplicação da imunidade, ocorrerá impacto direto na economia, visto que caso seja concedida, a imunidade não beneficiará diretamente o Hospital, mas aos fornecedores na venda de mercadorias e serviços, assim observa-se que não foi respeitada os ditames da relação jurídico tributária.

IV. DO MÉRITO

IV.1 DA NÃO APLICAÇÃO DA IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE DE FATO

Imunidade tributária é uma forma de proteção constitucional direcionada aos partidos políticos e suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Tais requisitos estão elencados no art. 14 do CTN, recepcionado pela ordem constitucional vigente, os quais são: a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; b) aplicarem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e c) manterem escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurarem exatidão.

Amílcar de Araújo FALCÃO, define imunidade como uma forma especial de não incidência, por supressão, na Constituição, do poder de tributar quando certas situações estão previstas na lei maior. ¹

Rosa Junior dispõe do seguinte entendimento acerca de imunidade tributária, senão vejamos:

A imunidade tributária, sendo uma forma de não-incidência por força de mandamento constitucional, impede a ocorrência do fato gerador, inexistindo relação jurídico tributária, a obrigação tributária não se instaura e o tributo não é devido. Assim, a imunidade não se confunde com a isenção porque esta corresponde a não incidência estabelecida por lei, por razões políticas, econômicas ou sociais, e, por isso, não existindo obrigação tributária, a isenção é causa de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), impedindo, portanto, sua constituição definitiva mediante lançamento. A imunidade decorre da Constituição e a isenção se origina da lei. ²

Assim, compreendendo o conceito de imunidade, passa-se a analisar a relação jurídica tributária, em que o sujeito ativo é o credor, no caso o ente político que responsável por exigir do contribuinte (devedor) o adimplemento de determinada obrigação tributária, assim nos termos do art. 121 do CTN, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Desta forma, importa diferenciar o contribuinte sob dois aspectos o de fato e de direito, portanto, Ricardo Lobo Torres, define o contribuinte de direito como a pessoa que, realiza a situação que constitui o fato gerador, assim fica obrigada ao pagamento do tributo. O contribuinte de direito tem simultaneamente o débito (Schuld) e a responsabilidade (Haftung). Já o Contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária.³

¹ "FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2ª Ed. São Paulo: RT, 1971, p. 64

² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.208
³ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. P. 262.

Nesse compasso, o Supremo Tribunal Federal vem se posicionando de forma reiterada pela impossibilidade de se estender ao particular vendedor (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que detém o adquirente de mercadoria (contribuinte de fato), assim veja o seguinte julgado:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NO MERCADO INTERNO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE DE FATO. NÃO APLICABILIDADE. BENEPLÁCITO RECONHECIDO SOMENTE AO CONTRIBUINTE DE DIREITO. REPERCUSSÃO ECONÔMICA. IRRELEVÂNCIA. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 608.872-RG, admitido sob a sistemática da repercussão geral, decidiu que a imunidade tributária não se aplica às entidades beneficentes quando estas assumem a posição de contribuintes de fato. 2. No julgamento do mencionado paradigma, foi fixada a seguinte tese de repercussão geral: “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”. 3. Nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. (RE 599181 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 01/12/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-291 DIVULG 15-12-2017 PUBLIC 18-12-2017)

Portanto, mesmo que o comprador da mercadoria seja uma entidade que goza de imunidade tributária, deverá ainda assim, haver a incidência de imposto, pois quando o ente imune está na figura de contribuinte de fato ele não faz parte da relação jurídica tributária, assim não fazendo jus a imunidade.

Importante observar que em hipótese alguma pode-se interpretar a Constituição mediante remissão à lei, mas apenas a lei infraconstitucional pode ser interpretada à luz da constituição. Assim entende o Ministro Gilmar Mendes “a interpretação constitucional tende a acarretar impacto sobre todo o direito positivo do Estado, já que é a Constituição a norma suprema em uma comunidade e a fonte de legitimidade formal de toda a sua ordem jurídica.”⁴

Nesses termos, destaca-se aqui o seguinte julgado do STF:

A interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal – a quem se atribui a função eminente de “guarda da Constituição” (CRFB/88, REVISTA DA ESMESC, v.24, n.30, p. 155-175 , 2017 165 art. 102, caput) – assume papel de

4 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Jur. 2017 (Série IDP), P. 79.

essencial importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que o modelo político-jurídico vigente em nosso País confere, à Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do monopólio da última palavra em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental (STF, ADI 4.345/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, DJe, 164/2010, p. 41-42). (BRASIL, 2010)

Partindo-se desse entendimento, verifica-se que as Súmulas 71⁵ e 546⁶ do STF, bem como o disposto no art. 166⁷ do Código Tributário Nacional, não reconhecem o contribuinte “de fato”, mesmo que este comprove ter suportado o encargo financeiro da repercussão tributária, motivo esse que a imunidade das entidades de assistência social não pode alcançar situações em que essas entidades estão na figura de contribuinte de fato em relação aos seus fornecedores sob o aspecto da repercussão econômica dos impostos.

A imunidade tributária deve ser interpretada sob o aspecto formal, e não econômico. Portanto, o Hospital só gozará de sua imunidade subjetiva, caso seja contribuinte de direito, pois se for contribuinte de fato não irá usufruir desse benefício constitucional, pois quando a entidade está adquirindo bens e mercadorias, o contribuinte de direito do imposto é fornecedor, e a este não se estende a imunidade.

O fornecedor está inserido na regra matriz de incidência tributária, sendo a pessoa que vende o produto, assim a súmula 591 do STF, dispõe que a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

Nesse sentido Paulsen, alega que pouco importa verificar se o ente é imune ou não contribuinte de fato, uma vez que a repercussão econômica não está em questão. Portanto, se a Constituição veda a cobrança de impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, assim não sendo cabível ao intérprete averiguar quanto à repercussão econômica do tributo para efeito de decidir se é devido ou não. ⁸

5 Súmula 71 do STF - . Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

6 Súmula 546 do STF - 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.

7 Art. 166, do CTN - 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.

8 PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 112.

Nesse contexto, Hugo de Brito Machado apresenta o seguinte exemplo da matéria aqui tratada, senão vejamos:

“O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos”⁹

Considerando a similitude entre o IPI e o ICMS, pode-se aplicar a súmula 591 do STF¹⁰ sem nenhum obstáculo, haja vista que ambos os tributos transferem o ônus financeiro ao contribuinte de fato, em razão do princípio da não-cumulatividade e da seletividade, pois estes princípios beneficiam o consumidor final da mercadoria, mediante o instituto da repercussão econômica, sendo que este foi amparado pelo ordenamento jurídico, assim se intitulando como repercussão jurídica mediante previsão expressa na Constituição federal por meio destes princípios que repercutem sobre os impostos indiretos.

Humberto Ávila corrobora essa tese, no sentido de que a capacidade de repasse do ônus econômico resulta tanto da regra constitucional da não cumulatividade como da regra geral de resituibilidade pela impossibilidade de repasse, assim sendo uma característica jurídica do imposto e não meramente econômica.¹¹

9 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 286-287.
10 SÚMULA 591 DO STF - A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

11 ÁVILA, Humberto. “ICMS como Imposto sobre o Consumo. Inocorrência de Prestação Onerosa de Serviço de Comunicação no Caso de Inadimplemento do Consumidor”. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 186, p. 114.

Ora, assim entende-se que desoneração tributária não pode ser estendida ao ente imune, quando este está na posição de contribuinte de fato, em razão da repercussão econômica do tributo não constituir fundamento de ordem jurídica.¹²

Partindo-se dessa premissa Paulo de Barros Carvalho leciona o seguinte:

“Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiro, como no IPI e no ICMS. Predomina a orientação no sentido de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao Poder Público, refugindo do espírito da providência constitucional. A relação jurídica se instala entre sujeito pretensor e sujeitos devedor, sem que haja qualquer participação integrativa dos terceiros beneficiados. E a pessoa jurídica de direito constitucional interno não pode ocupar essa posição, no setor das exigências tributárias. A tese foi brilhantemente sustentada pelo saudoso Min. Bilac Pinto, em memoráveis acórdãos do Supremo Tribunal Federal. E a formulação teórica não pode ficar conspurcada pela contingência de a autoridade tributante, **comparecendo como contribuinte de fato, ter de arcar com o peso da exação, pois aquilo que desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico.**” (grifo nosso)¹³

Logo, frisa-se que a relevância da atividade prestada pelo Hospital não pode conferir ao fornecedor a não incidência do ICMS na venda dos medicamentos, nesse sentido não poderia se estender a imunidade subjetiva da entidade filantrópica em prol do fornecedor. Assim, veja a manifestação do Ministro Bilac Pinto, em Embargos em Recurso Extraordinário nº 69.483, de 30.09.1970: “A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para ilidir a cobrança desses impostos. O contribuinte de iure é o industrial ou produtor. A figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária.”

Posto isso, entende-se que não há nenhuma forma, de se estender a imunidade do Hospital para o fornecedor de medicamentos, visto que a entidade filantrópica suporta o encargo em razão da natureza indireta do ICMS, bem como dos princípios da não cumulatividade e da seletividade, e no caso, o tributo não está inserido de forma pura, pois o ônus que o contribuinte de fato deve suportar é todo um conjunto, que está tudo inserido no preço, principalmente pelo hospital não fazer parte da relação jurídica, e por isso, não

12 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 306-307

13 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.p.189-190.

se aplica a imunidade constante no art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88, visto que não tem como se afastar esse entendimento corroborado pela doutrina e jurisprudência majoritária do STF.

IV.2- DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CONTRIBUINTE DE DIREITO

A capacidade contributiva resulta do princípio da isonomia, haja vista que cada pessoa deverá contribuir para a coletividade conforme sua aptidão econômica, originando-se daí então a justiça distributiva, idealizando que nas situações de extrema pobreza nada seja exigido para aqueles que tenham recursos apenas para sua própria subsistência e em contrapartida, nas situações de grandes riquezas, que a elevada capacidade econômica de contribuir sirva de pretexto para tributações em patamares confiscatórios, desestimulando a geração de riquezas.

Klaus Tipke destaca que: “O princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado social”.¹⁴

A capacidade contributiva, garante a igualdade horizontal promovida pela edição de lei que estabeleça tratamento igualitário para os contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal e a igualdade vertical promovida por meio de edição de norma que estabeleça tratamento diferenciado para os contribuintes com capacidades diversas, como um critério de graduação em relação à graduação de ônus relativos a cobrança de tributos.

Fábio Canazaro opta por considerar a própria essencialidade como subprincípio da igualdade. Ao afirmar que: “A essencialidade tributária é princípio. É norma que orienta o intérprete na promoção da igualdade, no que tange à distribuição do ônus nos impostos sobre o consumo”.¹⁵

Nesse compasso, quanto à capacidade contributiva do contribuinte, deve se considerar a do contribuinte de direito visto que não há relevância jurídica a título de imunidade a repercussão econômica do tributo indireto, pois

¹⁴ TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20.

¹⁵ CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 153.

o real devedor do tributo é o fornecedor, pois é este quem faz parte da relação jurídico tributária no tocante a hipótese de incidência do ICMS.

Assim veja-se o seguinte julgado:

EMENTA: IMPOSTO DE CONSUMO, ATUALMENTE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMUNIDADE RECÍPROCA DAS ENTIDADES PÚBLICAS. Tal imunidade não afasta a incidência desse imposto na aquisição de mercadorias por aquelas entidades, porque, no caso, a relação jurídico-tributária é estranha à entidade pública, visto que a relação é formada pelo Fisco e o responsável legal pelo imposto ou vendedor da mercadoria. (RE 67.814/SP, 2ª T., rel. Min. Antonio Neder, j. em 22-11-1971)

No que concerne à não cumulatividade e à seletividade das alíquotas do ICMS não são pertinentes a questão da imunidade tributária, visto que deduz que o tributo já foi instituído, assim relacionado ao exercício da competência tributária. Ao contrário da imunidade tributária, em que a competência tributária já nasce alicerçado no tocante às pessoas protegidas por essa norma.

IV.3 DA INTERPRETAÇÃO FORMAL DA NORMA IMUNIZANTE

Seguindo a tese defendida por Bilac Pinto a interpretação da norma imunizante deve ser a formal, portanto, a realidade econômica da tributação não pode alcançar a acepção jurídica da relação obrigacional tributária. Nesse sentido, vejamos a ementa do RE 68.741-SP:

Imunidade fiscal recíproca. Não tem aplicação na cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados. O contribuinte de *iure* é o industrial ou produtor. **Não é possível opor à forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida em lei. O contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode algar, a seu favor, a imunidade recíproca** (STF, 2 T., RE 68741/SP, rel. Min. Bilac Pinto. DJU 23/10/1970). (grifo nosso).

Diante do julgado, compreende-se que a realidade econômica não pode se opor a forma jurídica, pois a relação jurídica tributária é formada apenas pelo ente político que cobra o ICMS, no caso o Estado e de outro lado o contribuinte de direito, o fornecedor.

Assim, na interpretação formal, caso o ente político esteja na figura do contribuinte de direito, não irá incidir ICMS, caso esteja como contribuinte de fato incidirá o ICMS sem nenhuma vedação.

IV.4 - DO ÔNUS DE SUPORTAR O ENCARGO TRIBUTÁRIO DO ESPECTRO DA TEORIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO PREÇO.

A repercussão econômica do tributo é o fenômeno pelo qual se permite passar ao consumidor/adquirente o imperativo decorrente da obrigação tributária, derivada da relação econômica travada, sendo algo inerente a cadeia do imposto, portanto, o Hospital juridicamente arca com o preço do produto, decorrente de uma relação contratual pactuada, e não o tributo em si.

Tem grande ingerência no senso comum dos juristas a teoria da repercussão econômica do tributo, primordialmente nos ditos impostos indiretos, por sua natureza e adequação fática. Noutra giro, o consagrado autor Alfredo Augusto Becker¹⁶ reduz essa forma de classificação apoiada no critério da repercussão econômica e sua reverberação aos tributos, apontando que não possui fundamentação científica, técnica devendo, portanto, ser abolida como forma de interpretação.

É nessa mesma perspectiva que o jurista gaúcho aduz que o fenômeno da repercussão econômica do tributo ou “translação”, não seria uma classificação atribuída a processos econômicos, e sim uma faceta da própria imposição exacional, que mediante fundamento legal¹⁷, atribui a terceiro e abre espaço para que de forma taxativa suporte o encargo pessoa distinta, daquela vinculada a obrigação firmada.

É consubstanciado na dogmática jurídica que a clássica divisão *entre tributos diretos e indiretos*, tem grande aceite nas interpretações das relações tributárias. E que de certo, deriva duas figuras importantes na seara tributária o embate entre *contribuinte de fato e de direito*. O nobre autor Leandro Paulsen¹⁸, assim caracteriza essas duas figuras:

Contribuinte de direito é a pessoa que, por realizar o fato gerador, é obrigada por lei ao pagamento do tributo. Contribuinte de fato é outra pessoa que, não estando obrigada a efetuar o pagamento do tributo

16 Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1998

17 Art. 166 CTN: 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.

18 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017 -Pg. 278

perante o Fisco, suporta indiretamente o ônus da tributação na medida em que a ela é repassada a carga tributária.

É inegável que até mesmo aos autores que afirmam que a repercussão econômica, tenha relevância na obrigação tributária, a sua importância é diminuta em relação ao imperativo legal, pois não tem de forma alguma o condão de transmudar a obrigação tributária, estendendo a imunidade ao contribuinte de fato, pois o mandamento Constitucional não caminha nesta esteira.

A rigor, o mandamento Constitucional do art. 150, inciso III, alínea “a” não tem irradiação na narrativa. Conforme se verifica da leitura do dispositivo constitucional, com o art. 166 do CTN que conjuntamente com a súmula 546 do STF, apontam no sentido da verificação da figura do *contribuinte de direito*, não se assemelha este “status” ao *contribuinte de fato*, por não se achar previsão normativa a respeito desta figura, ainda que disseminada comumente, tendo como base a repercussão econômica.

Aponta no sentido que se caso, verificássemos a imunidade a demandante estaríamos trazendo grave dano a concorrência mercadológica. Vejamos, se fosse reconhecido à imunidade tributária, iríamos colocar em situação de destaque e privilegiada a entidade já que após o recebimento do medicamento, esta poderia repassar aos consumidores/pacientes, em preço abaixo do que seria verificado pelo mercado, trazendo no caso grave dano a concorrência e deturpando o escopo da norma Constitucional. Estaríamos utilizando, portanto, de uma regra que ao dar imunidade as entidades beneficentes têm um nobre desiderato, qual seja, de dar continuidade a prestação de serviços indispensáveis a comunidade, mas a contrário sensu ocasionaríamos uma desigualdade de condições a fornecedores de posição até então equânime.

Se partirmos desta posição, está, portanto, consolidando entendimento que se arrasta a décadas no STF, como na edição das súmulas 71 e 591 da Corte suprema, não estaria dando um gravame insuportável a entidade, e sim legitimando uma interpretação que não teria razão de ser ao oposto, já que o consumidor final (pacientes), não se beneficiariam diretamente com o reconhecimento da imunidade, já que o repasse do ICMS seria de encargo do consumidor final, não facilitando o acesso aos medicamentos aos destinatários

do medicamento, não tendo portanto, razão para legitimar a interpretação pra aplicar ao contribuinte de fato a norma imunizante, neste aspecto.

O beneplácito Constitucional não merece ser aplicado ao Hospital, por sua posição na obrigação tributária estar precisamente na figura de contribuinte de fato, conforme foi analisado até este ponto, por falta de precisão normativa, logicamente não faz jus ao referido instituto da imunidade tributária por não suportar a imposição da obrigação legal, é notório que caso houvesse a possibilidade de se aplicar a imunidade, estaríamos violando a Constituição e o desiderato na norma, não importando que pela teoria econômica do preço o Hospital na condição de contribuinte de fato, tenha motivo para pleitear este reconhecimento pelo poder Judiciário.

Ultrapassado este momento, a Jurisprudência do STF, como guardião da Constituição e intérprete máximo daquela, consolidou fortemente esta tese de que o contribuinte de fato não tem direito a imunidade nas relações tributárias que travam, pois, é irrelevante que por forma da fixação do preço adquiram este privilégio. A realidade econômica, não pode de forma alguma e nem mesmo sob qualquer argumento, transmudar uma imposição legal, além da mais norma Constitucional.

Nesse sentido, o ministro Eloy da Rocha proferiu o seguinte voto, a qual destacamos o trecho, tergiversado no **RESP/SP n°68.538** dando substrato profundo a tese, ora mencionada:

Tenho como certa a tese do acórdão recorrido, que parte da consideração de que, no antigo imposto de consumo, como no atual imposto sobre produtos industrializados, contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei, e, entre elas, o industrial. A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. E somente ao sujeito passivo da obrigação, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção. Para esse efeito, nenhum relevo tem a figura do contribuinte de fato. O contribuinte de fato, que é o consumidor, aparece nos impropriamente chamado impostos indiretos, como, por exemplo, no imposto de vendas e consignações, hoje imposto de circulação de mercadorias. Quem paga esse imposto é o comerciante, mas quem lhe suporta o ônus, que se insere no preço, é, no fim, o consumidor. (...) A circunstância de, nesse imposto, como em outros, ser contribuinte de fato o consumidor, ou nele, afinal, repercutir, economicamente, o imposto, é irrelevante para o problema da imunidade. Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem.

Nesse sentido, ainda se verifica que na doutrina, não há qualquer controvérsia a este respeito não sendo reconhecido ao contribuinte de fato a

extensão da imunidade verificada no texto Constitucional, conforme preleciona Leandro Paulsen¹⁹

Importa, para a verificação da existência ou não da imunidade, a posição de contribuinte de direito, nos moldes do raciocínio que inspirou a Súmula 591 do STF. Efetivamente, “É pacífico o entendimento deste Supremo Tribunal Federal no sentido de que o município não pode ser beneficiário da imunidade recíproca nas operações em que figurar como contribuinte de fato”, sendo que “O repasse do ônus financeiro, típico dos tributos indiretos, não faz com que a condição jurídica ostentada pelo ente federativo na condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária seja deslocada para a figura do consumidor da mercadoria ou serviço” **Assim, a repercussão econômica não está em questão. Ora, se a Constituição diz que é vedado cobrar impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão econômica do tributo para o efeito de decidir se é devido ou não.** Note-se que a imunidade faz com que não haja competência para a instituição do imposto. Assim, se a lei coloca o vendedor como contribuinte e, num caso concreto, temos entidade imune em tal posição, não há que se discutir acerca da cobrança do imposto, a menos que se trate de atividade não abrangida pela imunidade, conforme os §§ 3º e 4º da CF.

Nesta esteira, não tem fulcro no âmbito doutrinário, Jurisprudencial e normativo ao contribuinte ser estendido a referida imunidade, logo a Fazenda tem seu direito assegurado para que recaia o encargo tributário do ICMS, sobre a entidade beneficente, independente de se fazer um juízo moral e da contribuição social desta figura, mas para que se mantenha a incolumidade da Constituição e da segurança jurídica, a restrição da imunidade deve ser rigoroso no caso apresentado.

IV.5 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A constituição Federal é clara ao dispor que a imunidade só se aplica as entidades de assistência social no que tange aos impostos sobre patrimônio, a renda ou os serviços, relacionados as suas finalidades essenciais, e desde que atendidos os requisitos previstos em lei, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das

19 PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 112

instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Nessa toada, verifica-se que o ICMS não está previsto no contexto das limitações ao poder de tributar, portanto, deve-se respeitar o princípio da legalidade, visto que só se pode aplicar a imunidade, se assim a constituição previsse, não tendo sido opção do Poder Constituinte Originário a extensão da referida imunidade, quando se tratar das obrigações que ensejam o fato gerador do ICMS.

O princípio da legalidade é sem reservas o princípio fundante das relações tributárias, podendo dizer que sua violação seria de qualquer ângulo negar o baldrame axiológico, previsto na Carta Política de 1988, qual seja: O estado democrático de direito. É do regime do Estado de direito que o Estado-Fisco retira a sua legitimidade para instituir tributo (ação positiva) bem como sua incompetência para tributar (ação negativa) sendo esta materializada na Imunidade, tendo sua fonte normativa o princípio da legalidade, sendo decerto o princípio mais caro e enrijecido que é consubstanciado na constituição.

Da leitura do dispositivo supracitado temos que a imunidade da qual se proclama diz respeito aos impostos que orbitam estritamente ao patrimônio, a renda e o serviços, não tendo substrato normativo para que se estenda a imunidade a obrigação tributária nascida no caso concreto, já que a referida Entidade não promove a circulação de mercadorias. Ora, nesta senda não tem qualquer fundamento estender a norma imunizante ao caso concreto, já que não temos a configuração do elemento material da regra-matriz específica do ICMS, sendo que se aumentarmos o invólucro da imunidade a esta relação, estaríamos deturpando o sentido Constitucional e violando frontalmente o princípio mais democrático, que traduz o próprio direito: a legalidade.

Resta, em último grau apontar que a extensão da imunidade a qual se pretende com o Recurso proposto, não tem correspondência na doutrina jurídica, no direito positivo ou no entendimento Jurisprudencial, sendo imperioso avançar que a norma Constitucional tomou partido e a opção de proteger determinadas relações jurídicas em contrapartidas as outras, não sendo legítimo, portanto, o intérprete violar o sentido da norma para dar azo a

relações jurídicas por mais louváveis que possa parecer, sob o risco de legitimar a insegurança jurídica, corrompendo o princípio democrático consagrado na norma hipotética fundamental.

V- CONCLUSÃO

Embora se reconheça que o Hospital Santa Casa da Misericórdia tenha a imunidade prevista no art. 150, inciso IV, “c”, no caso em apreço não se aplica esse benefício constitucional haja vista que a entidade social não faz parte da relação jurídico tributária, pois este está na figura de contribuinte de fato do tributo, e não o contribuinte de direito.

Além disso, destaca-se que o tributo não está inserido diretamente no preço dos medicamentos, haja vista que no preço estão incluídos todos os seus custos, e este decorre de uma relação contratual. Sob esse viés destaca-se que a repercussão econômica do tributo é irrelevante para avaliar a existência do benefício.

Verifica-se de forma clara que o contribuinte responsável pelo pagamento do ICMS é o fornecedor, pois é esse quem faz parte da relação jurídico tributária no tocante a hipótese de incidência do ICMS, e não o Hospital Santa Casa da Misericórdia, portanto, quem detém a capacidade contributiva é o contribuinte de direito, no caso o fornecedor. E sob esse aspecto deve-se observar a súmula 591 do STF, que dispõe que a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados, podendo também ser aplicada sobre o ICMS.

E, por fim, ressalta-se que houve violação ao princípio da legalidade, visto que a constituição Federal é clara ao dispor que a imunidade só se aplica as entidades de assistência social no que tange aos impostos sobre patrimônio, a renda ou os serviços, relacionados as suas finalidades essenciais, e desde que atendidos os requisitos previstos em lei. Entretanto, o ICMS não está previsto no contexto das limitações ao poder de tributar, portanto, não se aplica a imunidade, em razão de não ter previsão legal na Constituição Federal de 1988 a respeito da extensão da imunidade, quando se tratar das obrigações que ensejam o fato gerador do ICMS.

Desta forma, percebe-se que foi exposto de forma sucinta todos os argumentos que corroboram a tese de que não se pode aplicar a imunidade ao Hospital Santa Casa da Misericórdia quando adquire medicamentos, pois essa hipótese não tem previsão constitucional e nem legal.

VI – DO PEDIDO

Diante do exposto requer não seja concedida a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88 ao Hospital Santa Casa da Misericórdia, haja vista que este faz parte da relação jurídico tributária, visto que o texto constitucional não prevê a hipótese da entidade como contribuinte de fato faça jus a imunidade, e diante da doutrina e jurisprudência majoritária, não se aplica a imunidade a entidade social na condição de contribuinte de fato na aquisição de medicamentos.

Nestes Termos pede deferimento.

VII- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. “ICMS como Imposto sobre o Consumo. Inocorrência de Prestação Onerosa de Serviço de Comunicação no Caso de Inadimplemento do Consumidor”. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 186,

Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 153.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2ª Ed. São Paulo: RT, 1971, p. 64

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Jur. 2017 (Série IDP)

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.208

TORRES, LOBO. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 4ª edição. Rio de Janeiro.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20.