

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO RELATOR DO PROCESSO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

**MEMORIAL**

**RE nº XXX**

Recorrente: **HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE/RS**

Recorrida: **UNIÃO (Fazenda Nacional)**

Relator: **Ministro XXX**

Processo concluso ao relator

**I. DOS FATOS**

Trata-se de Ação Declaratória proposta pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia da cidade de Porto Alegre/RS, com o fito de ter reconhecida sua imunidade, enquanto entidade de assistência social, e o consequente afastamento da cobrança de ICMS na aquisição de medicamentos pelo hospital.

O Hospital Santa Casa de Misericórdia é entidade filantrópica de assistência social, sem fins lucrativos, que presta serviços de assistência médica e ambulatorial, de forma gratuita e onerosa, mediante convênio com o Sistema Único de Saúde, o SUS, na proporção de 60%, necessitando, para tanto, além de outros insumos, dos medicamentos à serem ministrados aos pacientes.

Tais medicamentos, sempre administrados de forma gratuita, são adquiridos pelo hospital junto a fornecedores locais, domiciliados no Estado do Rio Grande do Sul, motivo pelo qual este Estado cobra os valores relativos à ICMS destacados na Nota Fiscal destas aquisições.

Ocorre que, como veremos adiante, por ser entidade de assistência social portadora de imunidade reconhecida, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), detentora, inclusive, de Certificado de Entidade de Assistência Social (CEBRAS), esta não pode ser tributada á título de ICMS ou arcar com o ônus do repasse econômico deste.

Ainda, conforme desenvolvermos à seguir, é irrelevante a qualificação do ICMS como tributo indireto, não comportando tal compartimentalização da realidade relevância jurídica que possa afastar a limitação de competência tributária que caracteriza a imunidade tributária.

Em respeitável decisão, o juiz singular reconheceu a imunidade deste contribuinte, mas reputou não ser esta capaz de afastar a incidência do tributo, decisão que foi mantida pelo Tribunal revisor. Em que pese o respeito a estas decisões, não pode prosperar tal entendimento contrário ao direito, razão pela qual foi interposto e admitido este Recurso Extraordinário.

É neste estado de coisas que trazemos a Vossa Excelência estes Memoriais, lastreadas pelos fundamentos jurídicos a seguir especificados, e para os quais pedimos, desde já, particular atenção.

## **II. DO MÉRITO**

### **II.1 A INTERDISCIPLINARIEDADE NA ANÁLISE DO FENÔMENO JURÍDICO**

Inicialmente, Douto Julgador, é importante, para a análise desse caso, que sejam feitas algumas considerações sobre como deve ser abordado o fenômeno jurídico, notadamente quando esta abordagem, pretoriana, resolverá caso de tamanha importância e cuja repercussão impactará milhares de vidas, motivo pelo qual reforçamos o pedido de atenção deste ponto em diante.

Entendido o Direito sob a luz da teoria tridimensional de Reale, ou seja, como “fato, mais valor, mais norma, expressos como polos plenamente imbricados”<sup>1</sup>, devem ser cada um desses aspectos analisados com cautela para que daí seja construído o sentido verdadeiro da norma. Este fato é especialmente verdadeiro no Direito Tributário, conquanto ramo do direito cujo papel na sociedade é de enquanto conjunto de normas jurídicas, impor limites ao poder de tributação do Estado, conforme critérios pre-estabelecidos e ordenados com esta finalidade.

Sobre o tema, a exposição clara de Luís Eduardo Schoueri é contribuição essencial à discussão. Senão, vejamos:

“A lei tributária surge como resultado de um fenômeno político, inspirado nas questões econômicas e sociais. Compreender esta relação é fundamental para a boa análise jurídica. Afinal, como já dizia Miguel Reale em suas *Lições Preliminares de Direito*, o fenômeno jurídico é tridimensional. A norma não é, portanto, o único aspecto do direito, já que ao lado convivem fato e valor. A compreensão destes permitirá a extração do sentido da primeira. Assim é que ao jurista cabe estudar e refletir sobre as conclusões a que chegam os economistas, os historiadores, os sociólogos, os filósofos e todos os outros pensadores que, com metodologias próprias, contribuem para a correta

---

<sup>1</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Curso de Filosofia do Direito*. 1ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 171.

compreensão dos fatos e dos valores que forma, ao lado da norma, propriamente dita, o direito.”<sup>2</sup>

Nesse sentido, tem especial relevância para o caso em tela o sentido atribuído ao fato, de forma que se torna importante analisar seu conceito teórico com mais vagar. Nessa perspectiva, a lição do próprio Reale é salutar, quando este afirma ser o fato a base do Direito<sup>3</sup>, ou seja, sem ele não existe ordenamento jurídico.

Em verdade, não se pode argumentar relevância alguma do Direito sem que tenha esta íntima relação com a realidade factual, uma vez que, sem esta, aquele perde sua essência precípua enquanto instrumento de pacificação social e resolução de conflitos. Sobre o tema, Hugo de Brito Machado Segundo faz eloquente argumentação:

“O próprio Direito torna-se uma ideia vazia se não houver algum zelo na identificação e na determinação dos *fatos* sobre os quais suas disposições devem ser aplicadas. Não faz sentido falar-se em normas prévias, senão se dá atenção à necessidade de se determinar a verdade quanto aos fatos sobre os quais elas incidem”<sup>4</sup>

Essa realidade é especialmente verdadeira no direito tributário, uma vez que é a partir da realidade factual econômica que será construída a realidade jurídico-tributária, ainda que esta aparente estar fundada em negócio jurídico. Ainda no século passado, lecionava Jarach:

“É a relação econômica criada pelo negócio jurídico que interessa ao direito tributário como pressuposto de obrigação impositiva; somente a *intentio facti*, então, e não a *intentio juris*, é decisiva.

(...)

Se o fato impositivo é sempre um fato de natureza econômica, como já o dissemos, também o critério de atribuição ao contribuinte, que não é senão aspecto do mesmo fato impositivo, participará dessa natureza econômica. Nos critérios de atribuição que necessariamente impliquem relações jurídicas, será relevante a relação econômica que forma o conteúdo da relação jurídica, não esta enquanto tal.”<sup>5</sup>

Desta forma, não pode restar óbice à utilização de outros saberes e ferramentais na análise do Direito Tributário, que, apesar de ser um só objeto, comporta diferentes visões e interpretações nos seus aspectos fático e valorativo, que apenas acrescentam e ajudam o jurista no seu papel de analisar a norma decorrente destas interações com o texto normativo.

---

<sup>2</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª Ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2018, p.14.

<sup>3</sup> “Devemos entender, pois, que o Direito se origina do fato, porque sem que haja um acontecimento ou evento, não há base para que se estabeleça um vínculo de significação jurídica.” REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

<sup>4</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *O direito e sua ciência – Uma introdução à Epistemologia Jurídica*. 1ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2016

<sup>5</sup> JARACH, DINO. O fato impositivo – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1989. P. 126 e 159.

É sobre estas premissas fundamentais que se construirá a argumentação jurídica posterior, apoiando-se no conhecimento gerado pelas ciências da economia<sup>6</sup> e das finanças para questionar alguns dos pressupostos que embasaram as decisões recorridas. Veremos mais adiante que estas não podem prosperar, pois em confronto direto com a realidade factual, ou seja, contra o próprio direito.

Antes que prossigamos, no entanto, deve-se apoiar um último tijolo aos fundamentos desta construção teórica, qual seja, a outra faceta do fenômeno jurídico, a valorativa.

Assim como os fatos, os valores não podem ser afastados da análise normativa, atuando na forma como os primeiros são analisados, determinando assim a norma que será aplicada.

Isto é relevante para nossos propósitos, uma vez que o fenômeno jurídico deve ser entendido não como mera descrição e subsunção do fato à norma, mas como uma interação entre essas três vertentes do Direito, atuando o valor junto aos outros dois de forma inequívoca. Arnaldo Vasconcelos formula essa interação de forma exemplar quando afirma que “a medida do valor, que se atribui ao fato, transporta-se inteiramente para a norma”<sup>7</sup>

Assim, entendendo a função do valor como prescritiva, podemos afastar uma visão meramente descritiva do direito, para compreende sua ciência como descritiva e prescritiva, uma vez que qualquer análise que se faça do fenômeno jurídico já está imbuída de valor. Esta caracterização é benéfica pois permite ao direito que seja mutável e evolua com o tempo e a evolução dos valores sociais, impedindo que fique engessado no tempo e no espaço, refém de conceitos doutrinários que não concordam mais com a realidade, como é o exemplo de algumas das classificações que enfrentaremos a seguir.<sup>8</sup>

## **II.II DO ABSURDO ECONÔMICO DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS**

Muito já foi escrito sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. Esta é muito antiga, tendo surgido na idade média ou mesmo antes disso, no vocabulário de economistas e financistas<sup>9</sup>, com o intuito de diferenciar os impostos com base na pessoa

---

<sup>6</sup> Sobre a especial relação do direito com a economia, escreve Eros Roberto Grau: “O direito é produzido pela estrutura econômica mas, também, interagindo em relação a ela, nela produz alterações. A economia condiciona o direito, mas o direito condiciona a economia.” (GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2005.)

<sup>7</sup> VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*. 3ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1993. p. 18.

<sup>8</sup> Sobre a dinamicidade do direito, leciona Arnaldo Vasconcelos: “A base da norma é o fato, sem dúvida, mas o fato axiologicamente dimensionado. Essa apreciação, que se dá quando do surgimento da norma, renova-se todas as vezes que ela é aplicada: os fatos e os valores originais são trazidos à compatibilização com os fatos e valores do momento presente. Esse processo evidencia o dinamismo do Direito e responde por sua vitalidade” (<sup>8</sup> VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*. 3ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1993. p. 18.)

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 262. Sobre o tema, escreveu Hugo de Brito Machado: “O Código Tributário Nacional não adotou a classificação dos tributos em *diretos* e *indiretos*. Na verdade essa classificação importa mais à ciência das

que os pagaria, quais sejam: os tributos diretos seriam aqueles cobrados diretamente de quem se intenciona que os pague, estando normalmente associados com os tributos incidentes sobre patrimônio e renda; enquanto os tributos indiretos seriam aqueles que cobrados de uma pessoa, na expectativa de que esta transfira o ônus econômico à outrem, este sim alvo da carga tributária, sendo os tributos incidentes sobre o consumo os principais expoentes dessa classe.

Sob um manto de simplicidade, esta classificação esconde um erro fatal para legislador e contribuinte, qual seja, a presunção de que apenas em tributos indiretos ocorreria o repasse do ônus econômico, enquanto este repasse não existiria nos tributos diretos. Este erro seria a base de toda a problemática econômica e jurídica envolvendo os tributos indiretos, como veremos a seguir.

Primeiramente, do ponto de vista econômico, esta classificação mostra-se desde logo equivocada, uma vez que, sendo o tributo entendido como custo arcado pelo empreendedor, à ser incluído, na medida do possível, dentro do preço que será pago pelo contribuinte, é economicamente irrelevante se o tributo incidir sobre a renda ou sobre o consumo, uma vez que ambos serão equacionados na fórmula de cálculo do preço.

O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corrobora com este entendimento, conforme julgamento realizado em 10 (dez) de abril deste ano, em que a 1ª Turma da 4ª Câmara reconheceu ser o tributo custo, em caso que versava sobre planejamento tributário. Vejamos o voto da Conselheira Livia De Carli Germano, relatora do caso:

“(…) isso é, inclusive, o dever de um bom administrador, já que os tributos são, em última análise, custos como quaisquer outros, os quais devem ser, na medida do possível e desde que licitamente, reduzidos em prol da saúde financeira de qualquer pessoa, física ou jurídica.”

(Acórdão nº 1401-002.347 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão de 10 de abril de 2018)

Ainda, de forma complementar e peremptória, não deixa dúvidas quanto ao caráter de custo inerente aos tributos, e do ICMS de forma especial, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Como exemplo pinçado dentre diversos que coadunam com o entendimento aqui exposto, vale destacar o pronunciamento do Ministro Rogério Schietti Cruz que, ao julgar a tipicidade penal da falta de recolhimento dolosa de impostos, expôs o seguinte raciocínio:

“É importante sublinhar, em casos tais, que a própria natureza da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária revela um ponto de convergência entre o tributo indireto e sua repercussão econômica, com o significado semântico do termo "cobrado". De fato, os **tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de**

---

finanças que ao direito tributário.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 39ª ed., Malheiros Editores, 2018. p. 210).

**direito para outra pessoa que o suportará, dentro da cadeia de consumo** (repercussão econômica).” (Grifo nosso)<sup>10</sup>

Nota-se, portanto uma convergência de pensamento entre os órgãos decisórios que, direta ou indiretamente, vêm se manifestando no sentido de reconhecer a efetiva repercussão econômica do tributo sobre as etapas posteriores de uma dada cadeia de consumo. Corolário deste acertado entendimento, afirma-se uma verdadeira valorização do caráter econômico das exações tributárias, o que atribui inegável protagonismo ao contribuinte dito “de fato”.

Nessa linha de raciocínio, tome-se como exemplo o caso do médico que, ao fim da consulta, quando do pagamento, questiona ao paciente se este deseja efetuar o pagamento “com ou sem recibo”. Ora, Ministro, trata-se de pura e simples sonegação do Imposto de Renda, que não pode ser admitida, mas comprova, de forma clara e retilínea, como não se pode confrontar a realidade factual. Nesse episódio cotidiano, de fácil compreensão, fica evidente o repasse do ônus econômico, ainda que se trate de Imposto de Renda de pessoa física, clássico exemplo doutrinário de imposto direto, o qual não suportaria esta transmissão do ônus econômico.

Ainda, tomando o exemplo contrário, digamos que, durante uma crise econômica o Estado X resolva aumentar a alíquota de ICMS de alguns produtos, dentre eles o pão. Certo padeiro, diante desta situação, percebe o aumento de seus custos, tornando mais dispendiosa a produção de pão, o que encarece o produto. No entanto, por ser o pão um produto que pode ser facilmente substituído na dieta da população (eles poderiam comer brioche, por exemplo, que não tiveram sua alíquota aumentada), este não consegue aumentar o preço do pão, arcando sozinho com o aumento do custo. Ora, trata-se aqui de imposto incidente sobre o consumo, exemplo clássico de tributo indireto, onde deveria ocorrer o repasse do ônus econômico. O que se vê, no entanto, é que a realidade factual não se adequa à teoria.

Nesse sentido, ainda sob uma perspectiva econômica do fenômeno jurídico, diversos estudos no campo da Análise Econômica do Direito<sup>11</sup> (*Law and Economics*) foram feitos para sintetizar e estruturar essa linha de pensamento. Notadamente, Luís Eduardo Schoueri, em seu “Direito Tributário”, faz amplo estudo acerca do tema. Vejamos:

“Como visto, a transferência do ônus tributário nos tributos sobre vendedores ou sobre compradores é fator que depende da elasticidade da oferta e da demanda, não sendo correto afirmar que determinado tributo é transferido, enquanto outro não o é. Mesmo um tributo dito “direto”, como seria o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, também afetará, ou não, os preços da pessoa jurídica (e portanto será “repassado”) conforme as condições do mercado, sendo possível que o “repasso” se dê para trás, quando a pessoa jurídica, em virtude do Imposto de Renda, se vê obrigada a reduzir custos de seus fatores de

---

<sup>10</sup> Excerto do voto do Relator no HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018

<sup>11</sup> Ramo do conhecimento que estuda a repercussão econômica dos problemas jurídicos

produção, impondo a seus fornecedores (inclusive de mão de obra) a redução de custos”<sup>12</sup>

Desta forma, no que tange à realidade econômica, resta mais do que comprovada a inexistência de diferenciação entre tributos ditos “diretos” e tributos ditos “indiretos”, uma vez que absolutamente incompatível com os predicados das ciências econômicas e financeiras, como exposto na explicação acima. Em síntese: Tributo, seja qual for, é custo que será incluído no preço final do produto à ser ofertado ao cliente.

Resta, portanto, desmontada a classificação, juridicamente, uma vez que, diante da acima referida estrutura tridimensional do direito, faltando a perna factual do tripé, qual seja a relevância econômica da classificação, esta não pode persistir, juridicamente. Este entendimento é antigo e adotado por alguns dos maiores tributaristas do país. Sobre o tema, Alfredo Augusto Becker leciona:

“A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável.

(...)

É inacreditável que ainda hoje proferem-se acórdãos e promulgam-se leis baseadas na ‘obviedade científica’ desta teoria que, já no século passado, a ciência condenou e a doutrina, há cinquenta anos, vem demonstrando sua total erronia. Além disso, nos últimos trinta anos, a doutrina demonstrou que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento científico nem é praticável e deve ser abolida no triplice plano: técnico, administrativo e jurídico”<sup>13</sup> (Note-se que o autor escreve nos anos sessenta)

Ainda, sobre o tema, arremata Hugo de Brito Machado:

“A classificação dos tributos em *diretos* e *indiretos* não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte

(...)

Admitir que o contribuinte sempre transfere o ônus do tributo ao consumidor dos bens ou serviços é uma ideia tão equivocada quanto difundida. Na verdade, o contribuinte tenta transferir não apenas o tributário, mas todos os ônus que pesam sobre sua atividade. Mas nem sempre consegue. Ou nem sempre consegue inteiramente. Tudo depende das circunstâncias de cada caso e de cada momento.”<sup>14</sup>

### II.III DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS DITOS INDIRETOS

---

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª Ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2018, p.59.

<sup>13</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo, Lejus, 1998. p.538 – 540.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 39ª ed., Malheiros Editores, 2018. p. 210-211.

A Teoria do Estado, a Ciência Política, a História do Direito e a própria Ciência do Direito Tributário<sup>15</sup> ensinam que, no decorrer do seu desenvolvimento, o Estado, enquanto ente político, sempre buscou, em maior ou menor grau, adquirir recursos financeiros junto aos seus cidadãos, para atingir seus fins, sejam eles quais forem.

Em seus primórdios, o Estado, dito Patrimonial, buscava financiar-se por seus próprios meios, exercendo a atividade econômica, por exemplo, mediante a exploração de seus recursos naturais (Ex.: minas de metais preciosos) ou das riquezas de suas colônias (Ex.: exploração da açúcar das Antilhas pelas potências europeias). Apesar de figurar como coadjuvante neste modelo de financiamento estatal, a cobrança de tributos sempre foi praticada como fonte subsidiária de receita pública.

O Estado Moderno, no entanto, adotou regime de financiamento diverso, focado na cobrança de tributos dos particulares, uma vez que a complexidade da economia e o fortalecimento das ideias liberais o afastaram do exercício da atividade econômica. Este modelo, centrado na arrecadação de receitas públicas derivadas, recebeu o nome de Estado Fiscal.

Desta forma, com o fortalecimento da atividade arrecadatória do Estado, foi construído um arcabouço jurídico-normativo, denominado de Direito Tributário, com o fim precípuo de impor limites ao poder estatal de cobrança dos tributos. Não é finalidade do Direito Tributário, conforme poderia ser erroneamente cogitado, o fornecimento de recursos ao Estado, uma vez que, conforme visto, o Ente Estatal já encontrava meios para seu financiamento antes do advento do Direito Tributário, não necessitando deste para tal.

Em verdade, quem necessita do Direito Tributário é o contribuinte, que sempre se encontra em posição de vulnerabilidade ante à sanha arrecadatória estatal, tendo aquele surgido para impor limites ao poder estatal, delimitando funções e atribuindo competências estritas de atuação, de forma a efetivar a proteção ao contribuinte.

Sobre o assunto, arremata Hugo de Brito Machado Segundo:

**“O Direito Tributário**, enquanto conjunto de normas que disciplina a atividade tributária, **embora instrumentalize a cobrança de tributos, não surgiu com esta finalidade.** É comum, quando se indaga a respeito da finalidade do Direito Tributário, ouvir-se como resposta que ele se presta a “fornecer ao Estado os recursos dos quais necessita para cumprir suas finalidades”. Uma reflexão histórica, porém, revela que o detentor do poder político sempre exigiu tributos, mesmo quando não havia regras pré-estabelecidas disciplinando como isso poderia acontecer. **A finalidade do Direito Tributário, portanto, é a de impor limites à tributação, fazendo como que ela aconteça com amparo em normas pré-estabelecidas,** respeitando a igualdade, a capacidade contributiva, a segurança etc.”<sup>16</sup> (grifo nosso)

---

<sup>15</sup> Aqui entendido não como conjunto de normas jurídicas, mas na segunda acepção da expressão, qual seja, o de ramo do conhecimento que estuda as referidas normas, e por isso precedido do vocábulo “Ciência”, de forma a evitar confusão.

<sup>16</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. Editora Atlas, 2018. p. 24



Fizemos essa pequena digressão, douto Ministro, para que fique absolutamente claro o campo do conhecimento onde estamos. A restituição dos tributos ditos indiretos se situa dentro do sistema jurídico tributário brasileiro, motivo pelo qual deveria ser tratada como o verdadeiro direito fundamental que é, o direito de propriedade, instalado no art. 5º, XXII da Constituição Federal, do qual a tributação é uma relativização e as limitações constitucionais são garantias. Sobre o tema, escreve Cristiano Rosa de Carvalho:

“As limitações constitucionais ao poder de tributar, notadamente aquelas que são redundâncias dos direitos individuais, são logicamente derivadas do direito de propriedade. As chamadas ‘limitações’ referem-se mediata ou imediatamente ao direito de propriedade(...)”<sup>17</sup>

No entanto, apesar de sua importância precípua, a jurisprudência em matéria tributária, especialmente no que tange a restituição dos tributos ditos indiretos (devida restituição da propriedade relativizada), tem sido seletiva e incoerente, escolhendo a tese a ser aplicada com base em um único critério: qual se mostra mais benéfica para o Fisco. Ainda em meados do século passado, Alfredo Augusto Becker já havia feito eloquente crítica ao que chamou de “Carnaval Tributário”:

“Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de ‘empréstimos’ é tão grande que formam um bloco carnavalesco: ‘Unidos da Vila Federal’. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são o ‘abre-alas’. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também fornecerem a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: ‘Fraude contra o Contribuinte’.”<sup>18</sup>

Inicialmente, no que tange a restituição dos tributos ditos indiretos a jurisprudência dos tribunais superiores, permitia a restituição sem ressalvas, considerando descabido o enriquecimento ilícito da Fazenda. No entanto, esta argumentou que, ainda que indevido, o enriquecimento ilícito da Fazenda seria preferível ao do contribuinte, que já teria repassado o ônus do tributo na forma de preço. Como vimos, esse argumento, que ficou conhecido como *passing-on defense*, não é verossímil e nem sempre condiz com a verdade, mas foi finalmente adotado pelos Tribunais e passou a contar com o aval de conceituados estudiosos.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Cristiano. *Teoria da Decisão Tributária*. São Paulo, Almedina, 2018, p. 205

<sup>18</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo, Editora Saraiva, 1989, p. 4

<sup>19</sup> “Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 419). Nesse sentido, confira-se: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 293.

Não obstante, ainda que impedisse o contribuinte de obter a restituição com base na *passing-on defense*, seria coerente que a jurisprudência permitisse que o consumidor, aquele que arcou com o ônus econômico do tributo, obtivesse a restituição devida, uma vez que foi ele o lesado pela cobrança indevida do tributo. Inicialmente era esta a posição das Cortes Superiores. Posteriormente, porém o entendimento foi modificado e também foi a eles negado acesso a restituição, por entender que estariam fora da relação jurídico-tributário.

Desta forma, impossibilita-se que o tributo indireto seja restituído, permanecendo ele com a Fazenda. Adotam-se posicionamentos distintos sobre a possibilidade de restituição para aumentar a arrecadação fiscal. Trata-se de mais um caso clínico a ser tratado no Manicômio Jurídico Tributário de Becker, o de Esquizofrenia Jurisprudencial.

Essa patologia não é exclusiva das Cortes brasileiras, de certo, tendo acometido, por muitos anos, também os tribunais europeus, que adotavam posicionamento similar, presumindo o repasse e impedindo a restituição, até que, em caso paradigma, foi aberta a possibilidade de o contribuinte requerer a restituição, invertendo o ônus da prova do repasse ao Fisco<sup>20</sup>. Ainda, no que tange aos casos em que efetivamente houve repasse, ela manteve o entendimento anterior de denegar o direito à restituição ao consumidor.<sup>21</sup>

Ora, Excelência, não se trata aqui de outra coisa senão a mesma confusão sobre o papel da realidade factual na composição do fenômeno jurídico. Ao entender que o tributo dito indireto difere do direto pela possibilidade de repasse do ônus econômico, posição descabida, como já demonstrado acima, a jurisprudência cria duas figuras de contribuinte, quais sejam, os contribuintes ditos “de fato” e os contribuintes ditos “de direito”, para negar ao primeiro o direito à restituição, reputando ser este do segundo e, no momento seguinte, fazer o mesmo com o outro. Essas figuras são conhecidas da doutrina. Alfredo Augusto Becker assim as conceitua:

**“Contribuinte de fato** – A pessoa que suporte definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte ‘de fato’. Em síntese: contribuinte ‘de fato’ é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo (...)

**Contribuinte de jure** – A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica é o contribuinte *de jure*. Noutras palavras, o contribuinte *de jure* é o *sujeito passivo* da relação jurídica tributária.”<sup>22</sup>

Essa conceituação, no entanto, é jurídica e economicamente equivocada, conforme analisamos acima, e está no cerne da problemática que se apresenta neste caso. Por conta desta diferenciação descabida, impede-se o acesso a Justiça por parte do Hospital, para que este tenha reconhecida sua imunidade de tributação neste tributo.

Desta forma, não pode prosperar esse entendimento, uma vez que sua única justificativa é política, qual seja, a manutenção dos polpidos gastos estatais, às custas do contribuinte, cada

---

<sup>20</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Ainda a restituição dos tributos indiretos*. Revista Nomos. V. 32, n.2 (2012), pp. 223-259

<sup>21</sup> Idem Ibidem.

<sup>22</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo, Lejus, 1998. p.533.

vez mais escorchado pelo Estado brasileiro. Em suma, seja pelo aspecto fático, seja pelo aspecto valorativo, como veremos abaixo, ou seja, pelo aspecto jurídico, não se sustenta a classificação, pelo que, apesar de sua tradição, deve ser de pronto abandonada.

## II.IV DA GARANTIA CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE DOS PRESTADORES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

No debate entabulado na presente ação, além da necessária e lógica conclusão que tributos são, economicamente e juridicamente analisados, custos, é preciso mergulhar a fundo na conceituação de imunidades tributárias, que se mostra como ponto essencial na presente discussão.

Pois bem, as imunidades tributárias, como garantias constitucionais que são, representam verdadeiras normas de incompetência estatal, vedando que o Estado tente fazer incidir tributo sobre determinada situação fática, que a Constituição reputa de maior relevância. Em brilhante exposição acerca da matéria, o professor Paulo de Barros Carvalho apresentou a seguinte definição de imunidades:

“A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas jurídicas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”<sup>23</sup>

Esse instituto constitucional se apresenta, portanto, como instrumento garantidor de direitos fundamentais, e não como um princípio em sí, como leciona José Souto Maior Borges<sup>24</sup>. Dessa forma, se presta a maximizar a eficácia de mandamentos constitucionais, concretizando alguns valores constitucionalmente positivados (v.g. pacto federativo e o acesso à educação).

Esses direitos fundamentais, por sua vez, mesmo que expressamente afirmados pelo Constituinte, necessitam de suporte para sua eficácia, sob pena de corresponderem à verdadeira ficção jurídica, norma cuja eficácia se nulifica pela própria ausência de meios assecuratórios de sua aplicação.

Daniel Sarmiento, inclusive, chega a tecer comentários sobre as garantias constitucionais e sua função no ordenamento jurídico:

“Tais garantias voltam-se à proteção de determinadas instituições do Direito Público ou institutos do Direito Privado, e visam a salvaguardar o núcleo essencial de eventual ação restritiva dos poderes estatais, inclusive do legislador. A sua consagração em sede constitucional resulta da percepção do constituinte de que determinadas instituições de Direito Público ou institutos do Direito Privado são tão relevantes

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2002. p. 178

<sup>24</sup> “Não se deve incorrer no erro de indistinguir entre (a) *direitos fundamentais*, prerrogativas constitucionalmente asseguradas aos seus destinatários e (b) *garantias constitucionais*, meios assecuratórios do exercício dos direitos fundamentais, ou seja, medidas instrumentais constitucionalmente previstas para a efetivação desses direitos” (BORGES, José Souto Maior. Curso de direito comunitário. 2ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2009. p. 292)

que o seu cerne deve ser preservado da supressão ou mesmo da ação erosiva do legislador.”<sup>25</sup>

Pois bem, uma vez constatada a natureza jurídica da norma constitucional que define a imunidade tributária, chega-se, invariavelmente, ao seguinte questionamento: se toda garantia constitucional corresponde à tutela de direito fundamental, quais valores pretendem ser protegidos pela previsão do Art. 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988?

É fato que, a entidade de assistência social sem fins lucrativos, considerada isoladamente, não merece tutela tão específica pelo ordenamento constitucional. Afinal, nenhum interesse econômico da classe justificaria inclusão dessa previsão na Lei Maior.

Por outro lado, bem se sabe que, o objeto dessas entidades, ou seja, a assistência social, é, sim, direito fundamental constitucionalmente posto. Nesse sentido, o Art. 203 da CF/88 dispõe que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”.

Nota-se, além da relevância do tema, um suporte material para a imunidade aqui retratada, configurando uma expressa confissão, onde “o constituinte, reconhecendo que as entidades indicadas na alínea “c”, exercendo atividades complementares da atividade pública, colocou-as a salvo da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de impostos, com a finalidade de estimulá-las, no interesse da sociedade a prestar serviços que o próprio Estado, por insuficiência de recursos ou de outras condições, não poderia prestar”<sup>26</sup>.

Por fim, o que se procura proteger com essa disposição, na verdade, é a própria assistência social, através da imunização das instituições de direito privado que, auxiliando o Estado, prestam esse serviço em caráter filantrópico.

O reconhecimento do direito à repetição do indébito aqui pleiteado representa exatamente isso: o reconhecimento dos direitos fundamentais expressos no Art. 203 da CF/88.

## **II.V DA NECESSÁRIA INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS**

O esforço hermenêutico no campo da aplicação de mandamentos e normas constitucionais é sempre uma questão, no mínimo, controversa, abrindo espaço para amplas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. É exatamente o que ocorre no presente caso.

Por muito tempo se sustentou, quanto às imunidades tributárias, uma infundada dicotomia interpretativa entre as ditas de cunho subjetivo e àquelas de caráter objetivo. Esse suposto critério, por mais equivocado que fosse, se alastrou pela jurisprudência

---

<sup>25</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2ª Ed., 3ª Reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 376

<sup>26</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Imunidade Tributária das Entidades de Assistência Social e Filantrópicas - Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Dialética, 2003, p. 242.

nacional e fundamentou inúmeras decisões de tribunais, que mesmo utilizando métodos hermenêuticos adequados, sustentavam sua aplicação em parâmetros indevidos.

Na realidade, a interpretação de normas, especialmente as de natureza de garantias constitucionais, deve se fundar no critério teleológico, como método garantidor dos direitos fundamentais por ela protegidos. Afinal, qualquer outro entendimento esvaziaria o conteúdo valorativo do instituto, reduzindo-a a uma mera norma de incompetência tributária, sem maior carga principiológica.

Distinguir as imunidades em objetivas e subjetivas, portanto, não deve se revestir de qualquer protagonismo perante a interpretação desse Egrégio Colegiado. Os conceitos, especialmente quando postos de forma Aristotélica – leia-se absoluta -, não podem ser único parâmetro válido para estudo do Direito. Nesse sentido, Eros Roberto Grau é didático:

“A suposição da existência de apenas uma definição verdadeira – exata – é insatisfatória para o jurista. Não há, no Direito, definição exata, mas um elenco de definições corretas. Vale dizer: no Direito, para cada problema, podem ser encontradas inúmeras soluções, nenhuma delas exatas, mas todas corretas. Pretendo, nisso, afirmar que a complexidade e o dinamismo da realidade social reclamam a disponibilidade de um arsenal de definições corretas para aplicação pelo jurista.”<sup>27</sup>

No presente caso, a atenção deve se voltar, de fato, aos efetivos direitos garantidos pela garantia de Imunidade, ou seja: a Assistência Social (Art. 203 da CF/88). Para tanto, se configura essencial a análise da norma conforme sua finalidade, objetivando o devido cumprimento da vontade do Constituinte de 1988.

Concretamente, restringir-se à análise do “tipo” de imunidade seria tentar tornar a atividade hermenêutica em prova matemática, sem se fazer qualquer exercício de valor sobre o caso concreto.

Nessa mesma linha argumentativa, alguns consagrados autores brasileiros já se manifestaram, merecendo destaque, dentre eles, o posicionamento do professor Heleno Taveira Torres:

“As imunidades *propriamente ditas* são aquelas protegidas por *cláusulas pétreas* (art. 60, IV, *b e d*, da CF), por servirem como garantias materiais do federalismo e dos direitos fundamentais.

(...)

A atividade *interpretativa* dessas imunidades deve ser sobretudo coerente com tais valores, na busca do efetivo caráter teleológico que elas desejam preservar, como realização de justiça, da liberdade ou da segurança, mediante aplicação que os reconheça com efetividade plena.”<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> GRAU, Eros Roberto. *Os Conceitos Jurídicos e a Doutrina Real do Direito*. Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. 1982. n. 77. p.228

<sup>28</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 615

Dessa forma, como se extrai facilmente do pensamento acima colacionado, é essencial procurar na norma os valores nela protegidos, para, com base neles, fundar entendimento coerente com o ordenamento constitucional. A teleologia, portanto, se apresenta como metodologia mais adequada ao suprimento dessa necessidade, permitindo que se amplie o conceito gramatical prescrito pela norma com o fito de salvaguardar valores maiores.

Em suma: tudo aquilo que estiver ao alcance do aplicador do direito, sem corresponder a um desvio interpretativo ou desvirtuação da norma, deverá ser feito para que se tutelo o direito fundamental que norma pretende garantir.

Essa aplicação evidentemente extensiva dos institutos imunizantes já pode ser verificada em diversos votos de Ministros desse Excelso Pretório, sempre em conformidade com o entendimento hora exposto. Nesses termos, é o posicionamento do Ministro Marco Aurélio no RE 202.149:

“Afirmo a necessidade de conferir interpretação teleológica ao artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, destacando o propósito normativo de viabilizar, sem ônus maiores, a divulgação de ideias e a comunicação, do que deve resultar a conclusão no sentido de ser a expressão “e o papel”, contida na parte final do preceito, simplesmente exemplificativa.”

Mais recentemente, inclusive, em clara e manifesta interpretação finalística das imunidades tributárias, foi estendido o preceito do Art. 150, VI, “d” da CF/88 para os “componentes eletrônicos, quando destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos periódicos impressos”<sup>29</sup>. Isso nada mais é do que uma extensão da norma para proteger os valores por ela positivados!

Nesses termos, conclui-se:

No caso em discussão, é verdade que a Santa Casa de Misericórdia não objetiva a repetição do ICMS referente a todos os insumos por ela adquiridos, mas tão somente quanto aos medicamentos. Além disso, bem se sabe que, como serviço de Assistência Social, a entidade oferece a seus pacientes auxílio médico, incluindo a administração e prescrição de medicamentos.

Portanto, como elemento inerente ao exercício de suas atribuições (as quais, repisa-se, tem importância constitucional), a Requerente necessita desses insumos, sem os quais jamais poderia atuar nos interesses da sociedade. Entretanto, os altos custos decorrentes da elevada carga tributária brasileira maculam o exercício de suas competências.

Dessa forma, o Fisco, ao fazer incidir ICMS sobre tal operação, está na realidade atuando em desacordo com a Constituição Federal, onerando operação que, via de regra, incumbiria ao Estado. Essa atuação da Administração Pública se utiliza do pretexto – já demonstrado equivocado – de aplicação restritiva das Imunidades Tributárias, o que apenas se poderia aceitar caso não houvessem direitos fundamentais a serem tutelados.

---

<sup>29</sup> RE nº 595.676 /RJ

Entender pela extensão da Imunidade às operações de entrada de mercadorias é fazer cumprir a Constituição!

Logo, há de se concordar com o direito da requerente em ver, além de reconhecida a abrangência do Art. 150, VI, “b” da CF/88 sobre as operações de compra de medicamentos, a repetição do indébito tributário referente ao ICMS dos últimos 05 (cinco) anos.

### **III. DOS PEDIDOS**

Considerando a interdisciplinaridade do fenômeno jurídico, levando a uma análise da norma sob o prisma sociológico e econômico.

Considerando que, economicamente e juridicamente, corresponde a um verdadeiro absurdo diferenciar tributos entre diretos e indiretos, vez que, de fato, o ônus tributário sempre é repassado nas cadeias de consumo.

Considerando a possibilidade, já demonstrada, de haver restituição de impostos em favor do contribuinte dito “de fato”.

Considerando que, como garantia constitucional que é, a Imunidade Tributária visa a proteger valores e direitos fundamentais, materializando mandamentos constitucionais positivados.

Considerando a necessária análise teleológica da norma que prescreve a imunização das entidades de assistência social sem fins lucrativos.

Requer-se o TOTAL PROVIMENTO do presente pleito, para determinar a inexigibilidade dos valores pagos à título de ICMS referentes às compras de medicamentos efetuadas pela Santa Casa de Misericórdia.

Nestes termos,

Pede e espera deferimento.