

**Equipe 128**

*Tax Moot Competition 2018*

*Memorial - Contribuinte*

**HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE  
PORTO ALEGRE**

Submetido em: 15/IX/2018

## Sumário

### **1. Tabela de referências**

#### **A. Doutrina Nacional**

#### **B. Doutrina Internacional**

### **2. Memorial**

#### **2.1. Das reais premissas que motivaram a presente lide;**

- A. Da caracterização do HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE enquanto entidade de assistência social – Adin n. 2.028/STF e art. 150, VI, c da cf/88;
- B. Da Imunidade Tributária do HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE
- C. Da necessidade de conferir interpretação teleológica às imunidades tributárias. imunidades tributárias (Interpretação teleológica) x isenção tributária (interpretação literal);
- D. Do direito fundamental à imunidade tributária (posição de Ricardo lobo torres). Imunidade enquanto *cláusula pétrea* e a cautela com a sua correta aplicação
- E. *DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E JURÍDICA DO TRIBUTO;*
- F. *da análise econômica de eventual decisão que não reconhecer a imunidade tributária do hospital santa casa de misericórdia de porto alegre;*
- G. *Do enfraquecimento do mercado interno de medicamentos. privilégio à importações desoneradas de medicamentos.*

### **3. Anexos**

## **1. Tabela de referências**

### **a) Doutrina Nacional**

M. A. M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.  
Citado como: *Mizabel Derzi*

BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval Tributário. São Paulo, Lejus, 2. od., 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 1998.  
Citado como: *Becker*

AMARO, Luciano. “Algumas Questões Sobre Imunidade Tributária”, in:  
MARTINS, Ives Granda da Silva (Org.). Imunidades Tributárias. São Paulo: 1998.  
Citado como: *Amaro*

BASTOS, Celso Ribeiro. “Imunidade Tributária”, in: MARTINS, Ives Granda da Silva (Org.). Imunidades Tributárias. São Paulo: 1998.  
Citado como: *Bastos*

BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. São Paulo: Sugestões Tributárias, 1980.  
Citado como: *Borges*

DERBLI, Felipe. O princípio da proibição de retrocesso social na Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 2007  
Citado como: *Derbli*

CANTO, Gilberto Ulhôa. A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada. São Paulo: ABRAPP, 1985  
Citado como: *Ulhoa Canto*

MARTINS, Ives Granda da Silva. “Imunidades Tributárias”, in: \_\_\_\_\_  
(Org.). Imunidades Tributárias. São Paulo: 1998.  
Citado como: *Gandra*

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007, 918 p.  
Citado como: *Calmon*

BALEEIRO, Aliomar. Limitações ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro, 1998, 862 p  
Citado como: *Baleeiro*

SCAFF, Fernando Facury. “Cidadania e Imunidade Tributária”, in: MARTINS, Ives Granda da Silva (Org.). Imunidades Tributárias. São Paulo: 1998, p. 487-505

Citado como: *Scaff*

SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE). Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 9, março/abril/maio, 2007. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>> Acesso em: 6 mai. 2013

Citado como: *Wolfgang Sarlet*

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. Pp. 63-64

Citado como: *Lobo Torres*

MIRANDA, Pontes. Comentários à Constituição de 1946. Vol II. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1953, p.168

Citado como: *Pontes de Miranda*

PIOVESAN, Flávia. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Citada como: *Piovesan*

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. Revista Dialética de Direito Tributário, n 34, pp. 19-40, 1998

Citado como: *Ribeiro de Moraes*

JORGE, Carolina Ferreira Schaeffer. Interpretação das Imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal. São Paulo, 2014. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo – USP. Programa de Pós-Graduação em Direito

Citado como: *Schaeffer*

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Citado como: *Schoueri*

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004;

Citado como: *Carrazza*

STRECK, Lenio Luiz. *Aplicar a letra fria da lei é uma atividade positiva?* . Revista NEJ - Eletrônica, Vol. 15 - n. 1 - p. 158-173 / jan-abr 2010. 1. Lenio Luiz Streck

Citado como: *Streck*

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 8ª ed: Saraiva Educação, 2018.

Citado como: *Helena Costa*

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

Citado como: *Maximiliano*

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compendio de legislação tributaria*. 1975, editora resenha tributaria, ano 1975.

Citado como: *Gomes de Souza*

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. Editora Saraiva, São Paulo. 15º edição, 1999

Citado como: *Barbosa Nogueira*

JOSE BUSHATSKY, 1964, p. 38; Cf. *Curso de Direito Tributário*. 10a ed., São Paulo: Saraiva, 1990.

Citado como: *Bushatsky*

BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2000.

PAULO DE BARROS CARVALHO, "Geraldo Ataliba", in *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 14)

PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1999

Citado como: *Barros de Carvalho*

### ***Doutrina internacional***

SELIGMAN, Edwin R. A. *The income Tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. Nova Iorque: Macmillan, 1911, pp.25-26

Citado como: *Seligman*

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*, p. 65

Citado como: *Bobbio*

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución. 4.ed. Madrid: Tecnos, 1991  
Citado como: *Perez Lunõ*

KELSEN, Hans. Reine Rechtslehre. Viena, Franz Deuticke, 1960, trad. port. de João Batista Machado, Teoria Pura do Direito. São Paulo. Martins Fontes, 1996.  
Citado como: *Kelsen*

## **2. Memorial**

### ***Das reais premissas que motivaram a presente lide:***

Trata-se de Ação Declaratória ajuizada pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, historicamente, conceituada como bastião do assistencialismo social, atendendo os mais diversos pacientes no dado local.

De caráter ampliativo, no Brasil, as primeiras irmandades – que posteriormente vieram se tornar a rede de hospitais filantrópicos; surgiu ainda no período das Capitânicas Hereditárias, em 1539. Apenas um ano seguinte, já se tinha instalado no Brasil, o primeiro hospital de caráter filantrópico na sua íntegra.

Atualmente, em Porto Alegre, se tem um complexo com sete hospitais que atende de maneira satisfatória todas as demandas de uma das maiores capitais do país. O serviço é tão bem prestado, que o Sistema Único de Saúde, meio pelo qual o Estado atende demandas médicas da população de ofício, conveniu-se à Instituição Santa Casa, para que seja prestado atendimento em conjunto.

Não obstante, praticamente todos os poderes constituintes originários que vieram a figurar os históricos cenários federalistas no Brasil, se preocuparam, evidentemente, em garantir a entidades como o Hospital Santa Casa de Misericórdia, as chamadas Imunidades tributárias. (“Quando uma entidade

privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade de Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva” (Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 393).)

O instituto propriamente dito apareceu no Direito posto pátrio já em 1824, ainda no Brasil império – ora, até o mais totalitário governo foi capaz de garantir a determinados entes a proteção em face da pesada mão dos tributos.

A posteriori, ou seja, nas CF's de 1934, 1937, 1945, 1946 e 1967 também se fez presente, de maneira ainda mais ampla, modificando e tornando cada vez mais recorrente o fenômeno da não-incidência tributária.

Atualmente, com o chamado constitucionalismo moderno, inaugurado com a Constituição Federal dita como cidadã, se sedimentou todo este entendimento construído ao longo de 6 constituições anteriores; dando proteção constitucional à determinados entes, com dezenas de casos de imunidades, coroando um dos mais saudáveis institutos do Direito Tributário nacional.

[“Mais que entidade de assistência social, tem ela que ser beneficente. Esse vocábulo tem por fim deixar patente que a instituição deve assistir carentes e necessitados, provendo uma ou algumas de suas (destes) necessidades (assistência médica, odontológica, jurídica). Ter atuação que visa a proteção da família ou amparo à velhice, a crianças e adolescentes carentes. Colaborar com o Estado em outros campos, seja promovendo a integração de pessoas ao mercado de trabalho, seja viabilizando a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência, seja proporcionando sua integração à vida comunitária” (Aires F. Barreto e Paulo A. Barreto, Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder R. Fac. Dir. Univ. São Paulo v. 108 p. 575 - 618 jan./dez. 2013 Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica].

E é neste cenário em que se constrói a lide aqui discutida. Por força constitucional, evidentemente, o Hospital Santa Casa de Misericórdia, é entidade

imune, conforme Art. 150, VI, c; servindo de regra geral para assuntos relativos à imunidades e entes imunes.

“A lei constitucional, instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. [...] É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas” (Paizulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 22. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 91).

Havendo a fundamental margem para exegese, visando proteger o que motivou o citado artigo constitucional. Sabidamente, HANS KELSEN ratifica esse caráter geral do texto constitucional – abrindo a margem para ditames interpretativos do Direito.

Daí surge o *animus* desta, conforme explicito, o Hospital, na condição de adquirente, sofreu repasse, ainda que indiretamente, de ICMS, referentes à operação de compra de medicamentos para uso direto no Hospital Santa Casa. É evidente aqui, o relevante fenômeno da translação tributária, que resta por caracterizar o Hospital, outrora imune, como contribuinte de fato.

Assim, é fundamental que o hospital alcance a imunidade de fato; é direito constitucional posto; ainda que não positivado literalmente, não pode haver nem um tipo de incidência, ou método análogo, que acarrete em ônus tributário para o Hospital. Afinal, de pouco seria útil ele ser caracterizado como imune, se não gozar de pleno direito.

Deste modo, é necessário que seja levada em consideração as teses abaixo ratificadas de: a) A caracterização do Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre enquanto entidade de assistência social; b) Da imunidade tributária deste ente; c) Da repercussão econômica e jurídica do tributo e d) Da análise econômica e dos impactos para a economia interna.



**A. DA CARACTERIZAÇÃO DO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE ENQUANTO ENTIDADE DE ASSISTENCIA SOCIAL – ADIN N. 2.028/STF E ART. 150, VI, C DA CF/88**

Entidade beneficente de assistência social, à luz do nosso ordenamento jurídico, é aquela que abrange todas as entidades sem fins lucrativos, que tenham como objetivos atender às necessidades básicas do ser humano e que prestam serviços remunerados a quem pode pagar, a fim de prestar serviços gratuitos a quem não pode pagar (*Parecer Ives Gandra – Fátima Fernandes Rodrigues de Souza – 2008*).

Nesse sentido, restou consignado na ratio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028 (*ADIN n.º 2.028*) do Superior Tribunal Federal (STF) que é relevante na definição de entidade de caráter social o apoio no sentido de assegurar os meios de vida a quem necessite. Da mesma forma, restou consignado na ratio desse precedente a atribuição de um conceito “lato sensu” de assistência social, de modo a abranger as áreas de educação e saúde.

Portanto, sendo o HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE uma entidade que dê total apoio e suporte no acesso à saúde das pessoas que necessitam, bem como sendo uma entidade de saúde, é fácil constatar sua natureza de entidade social, razão pela qual dispõe e deve continuar dispondo da imunidade tributária, constitucionalmente prevista.

**B. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE**

O instituto da imunidade tributária é milenar e sua concepção remete à: (i) própria natureza do tributo (*Vanoni, pp.16-17*) e; (ii) ideia de immunitas e à antiguidade (*Paulsen, p.235; Scalf, p. 487-505; Seligman, pp. 25-26; Schoueri, p.64*).

Esse instituto é/sempre foi/deve permanecer sendo, uma verdadeira vedação ao

poder de tributar, sendo correto dizer que se trata de uma exclusão da competência tributária (Baleeiro, p.225; Bastos, pp. 239-254; Borges, p.180; Calmon, p. 171; Gandra, p.31).

Em outros termos, esse instituto consiste na intributabilidade absoluta em razão das liberdades preexistentes (*Lobo Torres, p.65*), de modo que deve ser interpretado como tal.

No ordenamento jurídico brasileiro, o instituto da imunidade tributária compõe o rol das limitações constitucionais ao poder de tributar (*art. 150 – 151 CF/88*). Mais especificamente, está disposto no art. 150, inciso VI da Constituição Federal de 88, sendo mais pertinente ao caso o seu item c, cuja leitura é a seguinte: *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.*

A função, pois, das normas constitucionais que atribuem imunidade tributária é atuar no sentido de demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar (*Amaro, p. 144*), seja em relação a tributação: (i) entre os próprios entes federados (*art. 150, VI, a – Constituição Federal*); (ii) aos tempos de qualquer culto (*art. 150, VI, b – Constituição Federal*); (iii) ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (*art. 150, VI, c – Constituição Federal*); aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (*art. 150, VI, d – Constituição Federal*).

Em todas essas hipóteses constitucionalmente previstas e listadas acima, com ênfase na imunidade tributária das instituições de assistência social (HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE; art. 150, VI, c – Constituição Federal), dentre as quais estão divididas em imunidades objetivas subjetivas e mistas (*Carrazza, p. 415*), a função da norma é exatamente a mesma: demarcar, fixar fronteiras e limites (*Gianinni, p.193*) ao exercício do poder de tributar, sob pena de estar se vazando o conteúdo/aplicação de tais normas constitucionais, tal como na hipótese de não se reconhecer a imunidade do HOSPITAL SANTA CASA DE

MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE na aquisição de medicamentos direcionados à sua atividade fim.

Inseridos nesse contexto, e considerando a função da imunidade tributária no nosso sistema constitucional, passa-se a demonstrar a razão pela qual o não reconhecimento da imunidade tributária na relação (que deve vir a ser jurídico-tributária e não meramente consumerista) entre o HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE e a fornecedora de medicamentos acarreta uma série de violações jurídicas.

### **C. DA NECESSIDADE DE CONFERIR INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA) X ISENÇÃO TRIBUTÁRIA (INTERPRETAÇÃO LITERAL).**

Até aos olhos dos mais jovens hermeneutas, pode-se falar que haveria fácil constatação de *erro grosseiro* na atividade interpretativa (*hermenêutica*) que considerasse que uma entidade de assistência social, tal como o HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE, não pudesse gozar da imunidade tributária na aquisição de medicamentos, que: (i) consistem na sua *atividade-fim* e, mais do que isso; (ii) são utilizados/providos de forma não onerosa em prol da população de porto alegre.

Essa seria, literalmente, a hipótese de não reconhecer a imunidade tributária do recorrente, HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE, ainda que na condição de *contribuinte de fato*, em relação ao pagamento de ICMS na aquisição de medicamentos. Pareceria estar se aplicando a letra fria da lei sem qualquer ponderação de princípios e valores. Estaríamos falando de um verdadeiro retrocesso que nos leva de volta ao tempo da exegese (*Streck, p.161; Bobbio, p.165*). A propósito, deve-se lembrar de um princípio caro aos Direitos Humanos: *o princípio da vedação ao retrocesso* (*Wolfgang Sarlet, Derbli, p.12; Perez Luño, p.100; Piovesan, p.91; acórdão nº 39/84 – Tribunal Constitucional de Portugal*)

Nesse sentido, onde há de se encaixar essa discussão *hermenêutica* no presente caso sem soar como pura retórica? É simples: *A interpretação em*

*face das imunidades tributárias deve prestigiar o elemento teleológico (Súmula 724 STF; Agravo em Recurso Extraordinário n. 938226 STF – Caso Valor Pedagógico e Artístico; Helena Costa, p.117).*

Ou seja, em se interpretando as imunidades tributárias, há de se levar em consideração: (i) sua *occasio legis* – circunstâncias que contribuíram para o surgimento do enunciado que garante a imunidade das entidades de assistência social, tal como o Hospital Santa Casa de Misericórdia e; (ii) sua *ratio juris* – finalidade constitucional relacionada com a imunidade das entidades de assistência social (*Maximiliano, p.151*)

Devemos todo respeito e estima ao eterno jurista Pontes de Miranda. No entanto, não há como classificar como moderno, à luz do *sistema constitucional tributário atual*, um entendimento de sua autoria que aduz no sentido de que as imunidades tributárias deveriam ser interpretadas da mesma forma que as isenções tributárias (*Pontes de Miranda, p.168*). Pelo contrário. Os métodos de interpretação em face das imunidades tributárias e das isenções tributárias são *radicalmente diversos* (*Ulhoa Canto, p.195; Ribeiro Moraes, p. 656; Schaffer, p. 60*)

Ora, reside uma simples, porém crucial, diferença entre as imunidades tributárias e as isenções tributárias. Enquanto as imunidades tributárias são revestidas de caráter constitucional, as isenções estão limitadas pelo caráter legal.

Ainda, as imunidades tributárias consistem em, no melhor sentido finalístico do termo, *instrumentos de governo*, ao passo que as isenções são um *mero favor fiscal* (*Gomes de Souza, p.97; Barbosa Nogueira, p.141*). As isenções são interpretadas literalmente, ao passo que as imunidades tributárias devem ser interpretadas de maneira *ampliativa/generosa*, de modo a prestigiar o elemento teleológico da norma.

Chama-se atenção para o fato de que a demanda envolve uma entidade de assistência social, exatamente nos termos do art. 150, inciso VI, c da Constituição Federal de 88. O Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre presta serviços à população local de forma gratuita.

De certa forma, portanto, o HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE acaba por concretizar vários dentre os objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira, a saber: *i) construção de uma sociedade solidária*, ao permitir o acesso à saúde de forma solidária (*art. 3º, inciso I – CF/88*); *ii) redução das desigualdades sociais*, ao permitir o acesso à saúde de maneira isonômica (*art. 3º, inciso III – CF/88*); *iii) a promoção o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*, vez que a recorrente permite o acesso à saúde a todas as parcelas e setores da população local e de quem quer que seja (*art. 3º, inciso IV – CF/88*).

Logo, é patente a finalidade *social, humanística, democrática e nobre* dos serviços de saúde prestados pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, razão pela qual a interpretação teleológica/ampliativa/ na presente demanda é uma medida que se impõe, sob pena de estar se conferindo uma interpretação literal, medida típica na atividade interpretativa das isenções legais.

Se a intenção do legislador (*ratio juris*) ao consignar a *ratio legis* do art. 150, inciso VI, *c* da CF/88 foi de conferir uma proteção e um incentivo na promoção dos serviços de assistência social, não cabe a este nobre juízo fazer o contrário. Há de se manter a promoção e o incentivo aos serviços de assistência social prestados pelo HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE.

Nesse sentido, a conclusão é clara: eventual interpretação literal, típica das isenções tributárias, do art. 150, VI, *c* da CF/88 demanda que não haja “extensão” dessa benesse constitucional aos entes imunes quando estão na condição de *contribuintes de fato*. No entanto, a interpretação *teleológica/ampliativa/generosa* demanda que, não obstante na condição de *contribuinte de fato*, o HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE ainda possa desfrutar de sua imunidade tributária que lhe é característica, de modo que não haja pagamento de ICMS na aquisição de medicamentos destinados à sua atividade-fim.

#### **D. DO DIREITO FUNDAMENTAL A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (POSIÇÃO RICARDO LOBO TORRES). IMUNIDADE ENQUANTO CLÁUSULA PETREA E A CAUTELA COM A SUA CORRETA APLICAÇÃO**

Nessa mesma discussão, pode-se destacar que as imunidades consistem em verdadeiras cláusulas pétreas (interpretação art. 60 – CF/88). Nas lições do saudoso e eterno Ricardo Lobo Torres, a imunidade consiste em um direito público subjetivo, anterior ao próprio Estado, de modo a caracterizar um típico direito fundamental (LOBO TORRES, PP.50-51). Inclusive, ainda que não expressas na Constituição, podem existir como imunidades implícitas, o que denota o poder e a importância desse instituto nas sociedades modernas.

A jurisprudência do STF já caminhou nesse sentido (*Adin n. 939-7/STF*), chegando a analisar a imunidade tributária enquanto direito fundamental. No entanto, a despeito de prevalecer uma posição de salvaguarda dos outros direitos fundamentais, não há como desconsiderar essa tese, ainda mais pelo fato de que o próprio STF não está vinculado as suas próprias decisões (*Thamay, p. 150*).

Portanto, considerando, sim a imunidade tributária enquanto direito fundamental, há de se ter cautela em relação a sua interpretação e decorrente aplicação. Aliás, está a se falar de direitos conquistados a custos altos e que, merecem um privilégio na ótica jurídica, o que corrobora com a necessidade.

#### **E. DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E JURÍDICA DO TRIBUTO**

Sabidamente, conceder imunidade tributária é a União “negando, portanto, a competência tributária” (*Paulsen, p. 56*). Afinal, é evidente que ao analisar a condição macroeconômica do Estado propriamente dito, o tributo – consequência natural do Contrato social, sensivelmente presente em qualquer Estado.

A imunidade tributária é uma outorga estatal às entidades filantrópicas visando facilitar a atuação da longa manus do Poder Público pelas referidas entidades, afinal, elas atuam em áreas deficientes da atuação estatal, para alcançar os efeitos de proteção e estímulo que motivaram o Poder Constituinte ao positivizar o instituto. Ressalta-se que as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, pessoas. É certo que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcançarem pessoas, coisas ou ambas. Pensamos que esta classificação é útil e até a empregamos mais adiante. Todavia em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que, invariavelmente, beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pelas relações que guardam com determinados fatos, bens ou situações (*Carrazza, p. 774*)

A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas (*Baleeiro, p. 177*).

Assim, tendo em vista as origens do instituto Imunidade, é salutar frisar que ele tem fulcro nas demandas socioeconômicas de um determinado Estado.

Faz-se valer o referido somente em casos onde de fato se constata uma demanda que vá impactar positivamente o contexto econômico amplo; ora, quase sempre referente à determinada entidade, que muitas das vezes exerce atividade em que o Estado resta ineficiente. No caso em tela, efetivos serviços médico-hospitalares.

Tamanha a importância das Imunidades tributárias que estas tornaram-se cláusulas pétreas, não podendo também ser confundida com Isenção. Afinal, estamos lidando com a incapacidade estatal manifesta do poder de tributar.

De tal modo, firmada em diversos princípios constitucionais, pouco sentido faria se Imunidade tivesse sentido análogo à Isenção.

Ao tratarmos de Imunidade, tem-se uma rígida afirmativa – oriunda do poder constituinte originário; de que em hipótese alguma dada relação pode ser

alcançada. Evidenciando, assim, que essas relações imunes, caso venham a ser atingidas com a incidência de tributos das mais diversas naturezas, trarão efeitos ao contexto como um todo, à ponto de atentar à Ordem econômica, bem como, num sentido expansivo, à Ordem Pública.

A Imunidade tributária, conforme preceitos de (Pestana, 102) em “O princípio da Imunidade tributária”; não pode ser entendido como “limitação do poder de tributar”, afinal, não se limita aquilo que nunca existiu. Utilizando a terminologia limitação, leva-se à um entendimento *kafkiano* de que, mediante modificação do Direito posto, pode haver alguma modificação na ordem jurídica que possa lacerar ou limitar tal instituto.

Não se trata de mero princípio para fundamentar teses acadêmicas, mas sim de um instituto rígido, que é fundamental para a saúde e bom funcionamento da ordem geral do país, se assim não o fosse, dificilmente o constituinte teria lhe atribuído garantia de cláusula pétrea.

É cristalino que aqui não se tem nenhuma margem pra relativizações, ou incidências de teorias que possam forçar mutação constitucional.

Qualquer tentativa de relativizar, mutilar, modificar o cediço ao se referir à Imunidade demonstra pujante desrespeito constitucional que visa tão somente atender os anseios por receita da Fazenda Pública – e, num país com uma carga tributária tão impolida, fica evidente a finalidade de mascarar a ingerência com o Erário. Não podem, entidades imunes, atender aos anseios infundados da Fazenda Pública.

Evidente, isto posto, nos ensinamentos *ipsis litteris* do prof. Ives Gandra Martins: *Nas imunidades, o Poder Impositivo está proibido de agir, por impedimento constitucional para tributar determinadas situações, pessoas físicas ou jurídicas, ou bens considerados relevantes para um Estado Democrático de Direito*



Caracterizada a Imunidade como tal, é preciso amoldar o discurso para a lide em tela. Onde sabidamente se tem um dos pacíficos casos de Imunidade de todo o Direito posto brasileiro: Santa Casa de Misericórdia.

Imunidade com fulcro no Art. 14 do Código Tributário Nacional, lei complementar que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Salutar lembrar que o Art. 146 da Constituição Federal confirma o fato de que as imunidades devem ser tratadas por LC. Naturalmente, se observa a legalidade necessária para o bom desenvolvimento do referido instituto.

Tudo isto posto não pode, evidentemente, ficar servindo para fundamentação de teses ou, até mesmo, restar no imaginário jurídico pátrio. Deve haver, de ofício do Estado, a garantia de Imunidade. Tendo em vista que é firmado, conforme brevemente exposto, de forma pacífica na CF. E, se tratando de imunidade tributária tudo isso é facilmente auferível, basta analisar um quesito: A economia.

Já no séc. XVIII, Stuart Mill, um dos mais brilhantes economistas britânicos vislumbrou aquilo que a Fazenda pública não consegue em pleno séc. XXI: quem paga o tributo é quem o suporta, de fato; não aquele que o fez por provocação. Afinal, sabidamente, há décadas, em todos sistemas tributários, é identificável o fenômeno de repercussão ou translação tributária – e no Brasil, não é diferente. (*Por via de Direito cotejado, se tem: Shifting, Veberwaeltzung, translazione, translación, repercussion*).

Por repercussão ou translação, entende-se quando o contribuinte de fato opta por libertar-se do sacrifício, de maneira integral ou parcial, de pagar os desvairados tributos, e acaba transferindo-os para outro sujeito da cadeia.

Por Direito posto, o ICMS é pago pelo comerciante do medicamento (aquele que pratica o fato gerador); entretanto é o hospital que economicamente vai arcar com aquele ônus tributário, que lhe é transferido. Neste diapasão, *Aliomar Baleeiro, no livro: Uma introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal, de 1969:*

“que a matéria tributada seja objeto de uma operação de compra e venda ou outra modalidade de troca econômica, já que a formação do preço serve de processo ao desenvolvimento daquele fenômeno.”

Notamos que desde o século passado já se discutia no Brasil como o tributo pode ser análogo à uma bala perdida, e incidir sobre aquele que sequer sabe que está remetendo valor, ainda que de maneira indireta, para o Estado.

Entretanto, é claro que para que se compreenda tal fenômeno, é exigível digressões para além do mundo concentrado do Direito, adentrando assim, no campo das ciências econômicas. E em tela, negar que há repercussão do tributo é negar a realidade e, conseqüentemente, ficar enclausurado nos numa visão restrita de mundo, e de Direito.

Direito posto não pode, assim, ficar restrito àquilo que passou por um burocrático – e rotineiramente ineficiente – processo legislativo. Deve ser uma ferramenta que vise reforçar o Contrato Social firmado por cada cidadão com o Estado. E não havendo interpretação extensiva da Imunidade para a lide em tela, haverá ululante dano direto à Entidade imune, e naturalmente, àqueles que usufruem do serviço.

O plano jurídico ataca diretamente o plano econômico, que é um plano pré-jurídico; acarretando assim, numa redução patrimonial. Essa redução até poderá ser recompensado, no todo ou em parte, sobre algumas pessoas; entretanto, na cadeia da repercussão sempre haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de recompor o ônus econômico sofrido – este, que por sua vez, será caracterizado como contribuinte de fato. É exatamente o que acaba por ocorrer com o Hospital.

Neste sentido, Alfredo Becker, já manifestava em 1972, na sua obra: *Teoria Geral do Direito Tributário*:

“O contribuinte de jure, ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte de jure procurará transferir o ônus

econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte de jure tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo do contribuinte de jure para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas. A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E, assim, sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo.”

A incapacidade da Fazenda Pública de lidar com isso é tamanha no caso em tela, que não reconhece haver a evidente tributação do Hospital Santa Casa de Misericórdia.

Afinal, há repasse de ônus econômico do fornecedor de medicamentos para o terceiro da cadeia, no caso, o Hospital. Onerando uma das principais entidades, que se destaca por prestar serviços médicos de qualidade, que a priori eram de ofício do Estado. E naturalmente, afrontando todos os princípios constitucionais, que, convergidos, fundamentam o Princípio da Imunidade.

Pode-se caracterizar o Hospital, inclusive, como sujeito passivo de fato, afinal, houve repasse econômico do ICMS à ele. Tornando a lide em questão peculiar; até mesmo não prevista no Direito posto, entretanto, é evidente que, ao analisar o animus constitucional ao conceder Imunidade ao Hospital é um delírio cogitar o recolhimento de ICMS em qualquer relação que envolva e/ou possa vir a envolver a instituição.

Ratifica-se: a discussão é trivial. Afinal, os primeiros doutrinadores de Direito tributário já aglutinaram à respectiva doutrina os conceitos de consideração econômica, em face de fatos jurídicos tributários; além dos já citados Aliomar Baleeiro e Alfredo Becker, se tem Amílcar de Araújo Falcão e Ruy Barbosa Nogueira.

Concomitante à isto posto, há também o endosso de doutrinadoras contemporâneas como Regina Helena Costa, no livro: Curso de Direito Tributário; e Mizabel Abreu Machado Derzi, no parecer: “A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993”; onde estas, afirmam que há evidente repertório jurídico – e não meramente econômico – que lastreia a argumentação de que o consumidor pode adquirir aspectos de contribuinte de fato.

Afinal, a própria CF imprime noções que fundamentam essa argumentação aqui trazida, afinal, ao trazer noção de “capacidade contributiva” aos impostos indiretos quando prevê as regras da “não-cumulatividade” e da “seletividade de alíquotas” visando à sua não-onerosidade excessiva, tendo o legislador constitucional, evidentemente, reconhecido o caráter jurídico do fenômeno da translação econômica do tributo.

Todo este meandro legal é facilmente traduzido por Alcides Jorge Costa, ao afirmar: “a capacidade contributiva a considerar é a do sujeito passivo de direito, sem considerar o fenômeno da repercussão. Sabe-se que praticamente todos os impostos são repercutíveis, uns mais, outros menos, e que a repercussão é fenômeno multifacetado, de difícil apreensão”

(*Capacidade Contributiva*”, in *Revista de Direito Tributário*, v. 55, p. 302); cuja a conclusão também é ratificada por Luís Eduardo Schoueri (*Vide: Direito Tributário cit.*, p. 408).

Para concluir isto posto, é preciso compreender o afirmado por Geraldo Ataliba: não se pode interpretar a Constituição mediante remissão à lei, mas, pelo contrário, só a lei pode ser interpretada à luz da Constituição. Não é possível inverter essa ordem.

(*Autarquias e Imposto do Selo Diante da Emenda Constitucional n. 5, Separata da Revista dos Tribunais*, v. 344, jun.1964, p.12.)

**F. DA ANÁLISE ECONÔMICA DE EVENTUAL DECISÃO QUE NÃO RECONHECER A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO**

## ALEGRE

Conforme supracitado, as entidades filantrópicas aos moldes do Hospital funcionam como uma extensão do Estado, por exercer atividades que são de ofício do mesmo; mas acabam sendo realizadas de maneira extremamente insatisfatória, daí a origem das imunidades – exaustivamente discutido acima.

Também discutido de maneira exaustiva a necessidade de haver a análise econômica dos efeitos do tributo. Afinal, a realidade não é feita tão somente de um ponto focal, devendo-se reunir os diversos aspectos para que se possa sedimentar um entendimento. Esse é o papel fundamental de uma corte constitucional, juízo a quo esta lide está submetida.

Adentrando no campo de incidência da *Análise Econômica do Direito*, torna-se crucial apontar os riscos econômicos e jurídicos de eventual decisão desse e. juízo que não reconheça a imunidade tributária do HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE.

De antemão, frise-se que a análise de impactos econômicos das decisões judiciais tem sido uma atividade típica da Fazenda Nacional. Em caso de destaque e relevância atual, o Fisco opôs embargos de declaração para requerer a modulação dos efeitos da decisão do STF que julgou inconstitucional o ICMS na base de cálculo da PIS/COFINS, sobre o argumento de que a *retroatividade* da decisão põe em xeque um montante 200 (duzentos) bilhões de reais no orçamento (*Recurso Extraordinário 574.706/STF*).

Da mesma forma, o argumento econômico foi utilizado pela Fazenda Nacional em diversos outros casos, tais quais: (i) *Caso Empréstimo Compulsório sobre Veículos*; (ii) *Caso FINSOCIAL*; (iii) *Caso Progressividade IPTU*; (iv) *Caso ICMS Importação por Pessoa Física*; (v) *Caso Fundo Rural (FUNRURAL)*. É o que se convencionou denominar argumento “ad terrorem”.

Logo, sob a ótica da relação isonômica entre as partes e o princípio da paridade de armas, há de se suscitar, na condição de contribuinte, a análise econômica de eventual decisão judicial em seu desfavor.

Aliás, a *análise econômica do direito* é de suma importância no deslinde das controvérsias judiciais. A própria alteração recente da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), uma *lex legum*, atesta isso. Não obstante a análise econômica do direito não seja utilitarista e sim, consequencialista (Carvalho, p.3), o utilitarismo positivado da alteração da LINDB atesta o enfoque moderno do nosso ordenamento para com essa questão.

Nessa discussão, não custa rememorar o marco e desenvolvimento da análise econômica do direito, comumente denominada como AED, com a publicação das obras: (i) *The Problem of Social Cost, Journal of Law and Economics, n.3(1960)* – Ronald Coase; (ii) *Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts, Yale Law Journal, vol.68 (1961)* – Guido Calabresi; (iii) *Economic Analysis of Law* – Richard Posner. No Brasil, e com especial aplicação ao Direito Tributário, destaque a obra de Paulo Caliendo, denominada *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*.

Portanto, com fundamento nessa corrente e doutrina que leva em consideração a “teoria econômica do direito”, passa-se a demonstrar os *impactos econômicos negativos* da decisão que não reconhecer a imunidade tributária do HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE ainda que na condição de contribuinte de fato.

Deste modo, é preciso entender que negar a imunidade, na íntegra, e em todos os cenários possíveis – como se é entendido à partir da exegese do normativo pátrio é também fazer com que o Hospital fique impedido de realizar plenamente sua finalidade, que, sabidamente é efetiva e sem nenhuma finalidade lucrativa.

Essa repercussão negativa sofre ressonância, tendo em vista que por força de lei, somente 3,6% (Conforme demonstrativo da Lei Orçamentária Anual.) do orçamento do governo federal foi destinado para a saúde no ano de 2018. O valor tão medíocre, em face do percentual da população dependente do Sistema Único de Saúde, aproximadamente 75% da população.

Tudo isso desconsiderando, que, por inferência do texto constitucional, o serviço de saúde estatal deveria ser regido pelo princípio da universalidade.

Trazendo toda a contenda que possa vir a acontecer, caso não seja ratificado o que evidentemente é de direito do Hospital, no Rio Grande do Sul se gasta somente 14% do arrecadado com saúde, conforme dados da Fundação de Economia e estatística. (Primeiro anexo).

Ademais, por ser tratado em Corte Constitucional, há o risco da decisão aqui tomada irradiar por toda federação, e para confirmar que a saúde (em sentido micro, e principalmente em sentido macro) não aguenta sofrer mais um ônus negativo – o que acontecerá, caso se fundamente na ilusão de que o fornecedor de medicamentos não está na relação tributária. (Segundo anexo)

Deste modo, e com todo o exposto é evidente que o aqui afirmado guarda fulcro com o positivado, tanto por vias constitucionais, quanto por vias tributárias.

Por fim, a questão aqui discutida, não é meramente jurídica, nem pode se pautar na medíocre construção de que determinada parte não é abarcada pela relação tributária. É uma matéria evidente de ordem pública, e que caso venha a ser decidida de modo restritivo, trará consequências absurdas, não para a ordem jurídica, mas para a ordem social de todas as classes que compõem o povo brasileiro.

**G. DO ENFRAQUECIMENTO DO MERCADO INTERNO DE MEDICAMENTOS. PRIVILEGIO A IMPORTAÇÕES DESONERADAS DE MEDICAMENTOS.**

Eventual decisão desse e. juízo que não reconheça a imunidade tributária do hospital santa casa de misericórdia de porto alegre, ainda que na condição de *contribuinte de fato*, e por consequência não desonerar a aquisição de medicamentos no que se refere ao pagamento do ICMS, impacta diretamente no mercado nacional de medicamentos. Estamos a falar, simultaneamente, de uma

questão jurídica e econômica: (i) violação ao princípio da isonomia – questão jurídica; (ii) enfraquecimento do mercado interno de medicamentos – questão econômica.

Veja-se: uma vez que a aquisição de medicamentos por entidades imunes, tal como hospital santa casa de misericórdia de porto alegre, persista de maneira onerosa à título de pagamento de ICMS haverá, por óbvio, um incentivo que essas entidades busquem os medicamentos no mercado externo através da *exportação*.

Isso porque, as atividades comerciais, tais como a aquisição de medicamentos, que são realizadas através de *exportação*, possuem uma série de vantagens tributárias. Tratam-se, de fato, de *desonerações tributárias*, de modo que não incidem sobre as exportações brasileiras, mormente: o ICMS (*art. 155, §2º, X, “a” – CF/88*) e o IPI (*art. 153, §3º, III – CF/88*).

Ou seja, caso não seja reconhecida a imunidade tributária do hospital santa casa de misericórdia de porto alegre e, por consequência, de diversas entidades de caráter social, em razão da vinculação da *ratio decidendi* da decisão a ser tomada por esse e. juízo, haveria a implantação do seguinte cenário: de um lado, essas entidades teriam a possibilidade de adquirir os medicamentos no mercado interno, no entanto, a operação ficaria mais onerosa em razão do pagamento de ICMS. Por outro lado, tais entidades teriam a possibilidade de realizar a *exportação* desses medicamentos, em que não haveria a incidência do ICMS por força do artigo 155, §2º, X, “a” da CF/88.

A *racionalidade econômica* e os próprios *players* de mercado nos respondem a quem as entidades de assistência social irão recorrer em tal cenário: por óbvio, ao mercado externo, em razão do menor custo de operação. Isso significa dizer que haveria um enfraquecimento do mercado interno de medicamentos, em razão do *incentivo econômico* que seria instaurado na hipótese de não ser reconhecida a imunidade tributária do Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre e, por consequência, de outras entidades dessa natureza na condição de *contribuinte de fato*.

Veja-se que se trata de uma questão de aplicação do princípio da isonomia (*Ávila, p.150*). Aliás, qual o sentido de conferir um tratamento privilegiado ao mercado externo e não ao mercado nacional? O incentivo à exportação já é consolidado no



nosso sistema constitucional tributário (*art. 155, §2º, X, “a” – CF/88; art. 153, §3º, III – CF/88*). Conferir mais um incentivo à exportação em prejuízo à interpretação do nosso sistema constitucional para com o instituto das imunidades tributárias não soa razoável, proporcional e muito menos, *isonômico*.

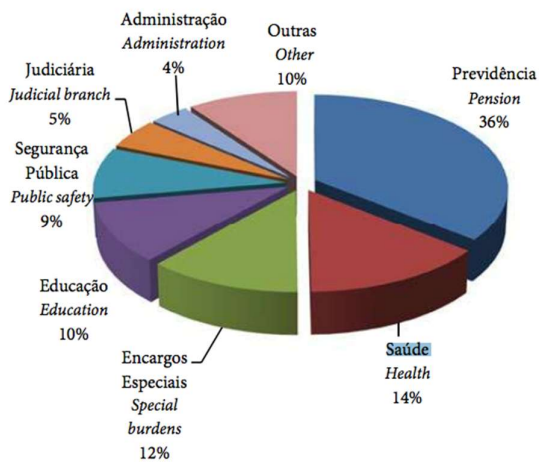
Não está se defendendo uma postura protecionista ou extremamente nacionalista, até porque as relações exteriores e a exportação são de grande imensurável relevância. Trata-se, em verdade, da defesa em prol da *interpretação correta (teleológica/ampliativa)* que deve ser conferida à imunidade tributária do hospital santa casa de misericórdia de porto alegre que, “de bônus”, acaba por privilegiar o mercado nacional de medicamentos.

Demonstrado, portanto, o impacto jurídico-econômico na hipótese de decisão em desfavor da tese do hospital santa casa de misericórdia de porto alegre nessa demanda.

## Anexo 1

Participação da despesa, por função, no total da despesa do Rio Grande do Sul — 2016

Share of the expenditure, by function, in the total expenditure of the State of Rio Grande do Sul — 2016



FONTE DOS DADOS BRUTOS: Relatório Resumido de Execução Orçamentária - Sefaz-RS.  
RAW DATA SOURCE: Summarized Report of the Budget Execution - Sefaz - RS.

Valor da despesa e relação despesa /receita corrente líquida (RCL), por grupos, do Rio Grande do Sul — 2016

Spending value and the relationship between spending and current net revenue (RCL), by groups, in the State of Rio Grande do Sul — 2016

GRUPOS GROUPS	DESPESA (R\$ milhões) SPENDING (million BRL)	DESPESA/RCL (%) SPENDING/RCL (%)
Pessoal e encargos sociais/ Personnel and social security .....	25 222,2	72,8
Juros e encargos da dívida/ Debt interests and charges .....	603,4	1,7
Demais despesas correntes/ Other current expenditures .....	8 527,3	24,6
Investimentos/ Investments .....	609,3	1,8
Inversões financeiras/ Financial inversions	55,9	0,2
Amortização da dívida/ Debt amortization	1 140,6	3,3

FONTE DOS DADOS BRUTOS: Relatório Resumido de Execução Orçamentária - Sefaz-RS.  
RAW DATA SOURCE: Summarized Report of the Budget Execution - Sefaz-RS.  
NOTE: The decimal point is a comma.

## DOS PEDIDOS

Ante o exposto, pugna a essa Corte Constitucional o reconhecimento da imunidade tributária do HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE na aquisição de medicamentos, enquanto *contribuinte de fato*.