

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

II TAX MOOT COMPETITION

EQUIPE 112

HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE

(RECORRENTE)

VS

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

(RECORRIDO)

MEMORIAL DO RECORRIDO

Porto Alegre

2018

SUMÁRIO

I) BREVE SÍNTESE FÁTICA.....	3
II) MÉRITO	3
1) DA IMUNIDADE EM QUESTÃO	3
a) TAXATIVIDADE DAS OPERAÇÕES.....	4
b) IMUNIDADE DE ÍNDOLE SUBJETIVA	5
2) DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS.....	7
a) CONTRIBUINTE DE FATO X CONTRIBUINTE DE DIREITO	10
b) INDIFERENÇA JURÍDICA DO REPASSE DO ÔNUS TRIBUTÁRIO	13
3) HERMENÊUTICA JURÍDICA E A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	15
4) A NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA SEPARAÇÃO DE PODERES E O ATIVISMO JUDICIAL	17
a) INTROMISSÃO DA ATIVIDADE LEGISLATIVA E A IMPRESCINDIBILIDADE DE ATENÇÃO AOS SEUS MANDAMENTOS.....	18
b) OS REFLEXOS DA DECISÃO NO PODER EXECUTIVO	19
5) A NECESSIDADE DE SEGURANÇA JURÍDICA	19
6) O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	24
7) ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: LESÃO À ORDEM E ECONOMIA PÚBLICA E ORÇAMENTOS	24
III) DOS PEDIDOS.....	26
IV) REFERÊNCIAS	26

I) BREVE SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Ação Declaratória proposta pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia, na cidade de Porto Alegre, estado do Rio Grande do Sul, visando o reconhecimento de aplicação da imunidade positivada no art. 150, VI, “c”, CR/88, referente repasse ao contribuinte, ora Santa Casa, que por sua vez atua, como é de notório saber, na função social, de prestar auxílio médico, bem como as demais ramificações do serviço como medicar pacientes de baixo poder aquisitivo que lá estão internados.

Com efeito, é de suma importância destacar que não foi concedido para estes hospitais o beneplácito constitucional de isenção do tributo supracitado, no que tange aos seus repasses. Tendo o hospital que lidar com o tributo como se apenas exercesse função privada, ignorando o Estado seu importante papel na questão social.

Nesta senda, os representantes judiciais destas casas resolveram, então, ajuizar uma demanda requisitando a revisão dos multicitados repasses aos estados (sujeitos passivos) da relação jurídica tributária, em tempo, é de amplo conhecimento, que os recentes julgados dos tribunais superiores negaram provimento a tal benefício, razão pela qual, tal entendimento não deve prosperar como será explicitado abaixo.

II) MÉRITO

1) DA IMUNIDADE EM QUESTÃO

Primeiramente, insta salientar, que as imunidades são verdadeiras limitações ao poder de tributar, uma vez que estas delimitam negativamente a competência tributária atribuída aos Entes Políticos, excluindo do âmbito de incidência destes, determinados bens, serviços, operações ou pessoas. A imunidade constitui assim um verdadeiro óbice a pretensão arrecadatória do Estado.

A cerca do vocábulo imunidade, Bernardo Ribeiro Moraes, pontua que:

“Imunitas, ou exoneração de múnus, indica a liberação de múnus ou encargos, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até penalidade. Quem não está sujeito a múnus tem imunidade (múnus público é aquilo que procede de autoridade pública, ou de lei, e obriga o indivíduo a certos encargos). Oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio

concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinados encargos ou ônus.” (liberação do mínus)``¹

Sobreleva pontuar que as imunidades são verdadeiras benesses constitucionais destinadas a assegurar não odiosos privilégios e sim valores, direitos, garantias e objetivos constitucionais. Desse modo são instrumentos vocacionados a concretizar o que preconiza o Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, adverte Bernardo Ribeiro de Moraes, *in verbis*:

*“A imunidade tributária constitui um instrumento político constitucional, utilizado pelo legislador constituinte para resguardar certos e determinados princípios constitucionais fundamentais do regime, a incolumidade de certos valores éticos e culturais que o ordenamento jurídico deseja proteger”.*²

Delineados os aspectos gerais das imunidades, cumpre-se analisar a suposta imunidade do caso em questão, referente a entidades de assistência social, assim definida:

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:

c) 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) TAXATIVIDADE DAS OPERAÇÕES

Extraí-se da leitura do preceptivo normativo, que a concessão benesse constitucional está condicionada as operações relativas a Patrimônio, Renda ou Serviços, não abarcando assim, contudo, operações como a do caso em questão, relativas a comercialização de medicamentos.

Insta pontuar que resta manifesta a vontade do Poder Constituinte Originário, na presente questão, de restringir a concessão de tal benesse constitucional a apenas certas operações tributárias, vez que, caso contrário, estas não estariam sido assim discriminadas sem reservas, sem cláusula aberta. Quedar-se-ia o constituinte quanto a isso, no mínimo, silente. Ademais, a própria disposição do texto, que já inicia enunciando tal condicionamento, revela nitidamente esta intenção e preocupação do constituinte.

No que tange a estas operações inclusive, o entendimento jurisprudencial tem sido restritivo, vedando-se assim interpretações mais benévolas, senão vejamos o voto da lavra da relatoria do Ministro Roberto Barroso:

¹Moraes, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e os seus novos aspectos*. In: MARTINS, IVES GANDRA. (Coordenador.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.105

²MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 119.

“1.A pretensão não merece acolhida. A despeito dos argumentos trazidos pela agravante, verifico que a decisão agravada deve permanecer hígida.

2.Tal como constatou a decisão agravada, o acórdão recorrido solucionou a controvérsia com base na interpretação do Código Tributário Nacional. Confirmando este entendimento, destaco trecho conclusivo dos fundamentos adotados pelo Tribunal de origem:

“[...] O contrato feito entre locador e locatário que especifica a responsabilidade para o pagamento do IPTU não pode justificar a transferência do encargo e isentar o locatário do tributo. Quem teria direito à imunidade tributária é a locatária do imóvel (Escola de Línguas), ou seja, aquela que exerce a posse precária. Como o IPTU é inerente à posse e propriedade do imóvel (CTN, art. 34), não se vislumbra a possibilidade de estender a imunidade da pessoa à coisa, por acordo entre as partes, já que a lei veda (CTN, art. 123 (...))”3.Diante do exposto, nego provimento ao agravo regimental.”³

Observa-se assim que a questão vindicada não se ampara em nenhuma das operações descritas no texto constitucional, nem se encontra respaldada jurisprudencialmente. Desse modo, não subsiste razão alguma para a concessão do beneplácito constitucional.

b) IMUNIDADE DE ÍNDOLE SUBJETIVA

Concluída essas primeiras considerações, insta delinear que as imunidades tributárias podem ser classificadas em objetivas, subjetivas ou mistas. Como bem exemplifica Roque Carrazza, as imunidades são subjetivas, quando este beneplácito constitucional se relaciona com a própria natureza do sujeito envolvido; objetivas, quando para concessão, se atém apenas a determinados fatos, bens, situações; e mistas, quando se relaciona a própria natureza da pessoa em determinados fatos, bens e situações.⁴

Observa-se que, sob a perspectiva da classificação supracitada, a suposta benesse constitucional discutida em questão, que se encontra disposta no art. 150, VI, C da Constituição Federal, é de índole subjetiva, ou seja, atinente exclusivamente ao sujeito, que neste caso, para a perfeita subsunção, há de ser a Entidade de Assistência Social.

Pois bem, acontece que para o direito tributário, é sujeito passivo, a pessoa, física ou jurídica, que realiza o fato gerador, neste caso, a transmissão de mercadorias, nos termos da lei. Ou seja, é a lei que define o sujeito passivo, sendo assim indiferente apurar se o tributo é direto ou indireto, o contribuinte de direito e de fato, etc.

Relativo a esta questão, observa SABBAG :

³STF – ARE 811757 PR, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 09/12/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe 021 DIVULG 31-05-2015 PUBLIC 02-02-2015

⁴CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Pag. 809

*“Não se perca de vista que parte da doutrina tem lançado severas críticas à figura do ‘‘contribuinte de fato’’, quer no plano terminológico, quer no universo semântico. Quanto a este último, afirma-se que tal pessoa não tem espaço em termos jurídicos, sendo elemento estranho ao Direito. Sua pretensa existência careceria de rigor-científico, sendo imprópria para separar, com clareza, o objeto-Direito do objeto-Economia. **Daí se propugnar a defesa, no âmbito doutrinário, da existência de um único contribuinte, o chamado contribuinte de direito ou contribuinte legal.**”⁵ (grifos nossos)*

Impende pontuar que também irrelevante para configuração de sujeito passivo é a vontade das partes, não sendo oponível assim a Fazenda Pública, convenção particulares. Tal questão inclusive dispõe de disposição expressa no Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Tal posição também é unívoca da jurisprudência, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DODESTINATÁRIO DO CARNÊ. IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRASEÇÃO DO STJ NO AGRG NO RESP 836.089/SP.1. Configura-se matéria de direito o debate acerca da legitimidade ativa para postulação de repetição de indébito de IPTU.2. O entendimento da Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça é pela impossibilidade de que pessoa diferente do proprietário do imóvel seja legitimado ativo para postular repetição de indébito de IPTU, uma vez que, seja locatário, seja destinatário do carnê, a obrigação contratual entre este e o proprietário do imóvel (contribuinte) não pode ser oponível à Fazenda.⁶

Pois bem, acontece que compulsando os fatos narrados, se constata que, tão pouco é a Entidade de Assistência Social, o sujeito passivo da relação jurídica-tributária, haja vista não ser a mesma quem realiza o fato gerador descrito em lei, qual seja, a transmissão de mercadorias. O sujeito passivo desta relação, com efeito, é a Indústria Farmacêutica, vez que é a ela quem comercializa, quem põe em circulação a mercadoria, no caso, o medicamento e assim realiza o fato gerador.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. Pag. 154

⁶STJ - Processo: AgRg no AgRg no AREsp 143631 RJ 2012/0025517-6 Relator (a): Ministro BENEDITO GONÇALVES; Julgamento: 04/10/2012; Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA Publicação: DJe 10/10/2012.

Em verdade, a Entidade de Assistência Social trava exclusivamente com a Farmacêutica outra relação jurídica, qual seja, a de índole negocial, sendo este encargo, esta repercussão econômica a vir a ser suportada, se efetivamente vier a ser, não a título de tributo e sim a título de preço a ser pago. Por assim ser, não passa a requerente, no que tange a relação publicística tributária, de um mero estranho.

A respeito desta questão, Eduardo Sabbag elucida que:

“Assim, teremos, na linha vertical, uma relação jurídica tributária de índole publicística, e, na linha horizontal, uma relação jurídica que se trava entre contribuinte e consumidor. Na primeira, haverá legitimidade ativa do sujeito ativo da obrigação tributária para pleitear a restituição contra o Fisco; por sua vez, na segunda, despontará legitimidade ativa do consumidor para pedir restituição contra o contribuinte (de direito).

[...]

Desponta, desse modo, um alinhavo jurídico que magnetiza uma dupla relação jurídica: uma, de índole tributária, que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo; e outra, de caráter civil ou comercial, que se desdobra entre o sujeito passivo e o terceiro.”⁷

2) DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

O tributo indireto possui como contribuinte legal, o “contribuinte de direito”, que é obrigado ao pagamento. Entretanto, devido à sua essência, o tributo indireto é repassado pelo “contribuinte de direito” a um terceiro, chamado de “contribuinte de fato”, que suporta o ônus econômico do tributo. Neste sentido, o aludido repasse ocorre por meio da fixação dos preços cobrados pelos produtos ou serviços consumidos pelo contribuinte de fato e são sujeitos a incidência do tributo⁸.

Nesse contexto, os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre “relações”, sempre quando houver dois polos ou partes, em que uma assume o pagamento, e outra suporta o ônus do tributo, acrescido ao preço, que lhe é repassado. Desse modo, se tem um esboço de uma

⁷SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. Pag. 158-159

⁸MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 73

dupla relação jurídica: uma, de índole tributária, que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo; e outra, de caráter civil, que se desdobra entre o sujeito passivo e o terceiro.⁹

A repercussão econômica é comum a todos os tributos, não podendo ser usada como critério para a distinção dos tributos em diretos e indiretos. Neste sentido, o art.166 do CTN, cujo aprofundamento começa a ser feito neste momento, não vem aferir a uma repercussão econômica. Isso porque o ônus do tributo será repartido economicamente entre o comprador e o vendedor. Dessa forma, a repercussão acaba se sujeitando inexoravelmente à lei da oferta e da procura, o que demonstra que sua ocorrência apresenta suscetibilidade maior ou menor às condições de mercado.¹⁰ Em suma, não se paga o tributo, apenas o preço da mercadoria ou serviço.

Vale dizer que tal repercussão é meramente econômica, decorre das situações de mercado, e não jurídica, razão pela qual sua restituição não se condiciona às regras previstas no art.166 do CTN.¹¹

No plano histórico-jurisprudencial, a princípio, constitui-se a ideia, de que o tributo indireto não poderia ser restituído. Assim chancelou o STF, conforme nota na Sumula 71, que parte da premissa de que o ônus do tributo sempre é repassado do “contribuinte de direito” para o “contribuinte de fato”. Dessa forma, se entendia que o consumidor final não integrava a relação jurídico-tributária e também que a cobrança indireta pressupunha de modo inevitável a transferência do ônus econômico. Neste sentido, afastava-se o direito de repetir o indébito tributário, tanto para o contribuinte de direito, como para o contribuinte de fato, respectivamente.¹²

Diante disso, entendeu-se que a possibilidade de uma restituição para o contribuinte de direito ocasionaria, para este, enriquecimento sem causa, já que o ônus é transferido ao terceiro, se a restituição fosse deferida ao contribuinte de direito. Dessa forma, o contribuinte de direito não teria experimentado o “empobrecimento” que lhe indicaria a devolução.¹³

⁹ SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.158.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.156.

¹¹ SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.164

¹² SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.164.

¹³ SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.164.

Cumpra ressaltar que caso haja a existência de dúvida para sancionar o enriquecimento sem causa, quer em favor do Estado, quer em favor do contribuinte, não há o que hesitar: se atribui ao Estado, pois este representa o interesse coletivo, que irá integrar a receita pública.¹⁴

É preferível que o Estado permaneça com a quantia paga a título de tributo indevido, pois o Estado é o representante dos interesses de toda a coletividade.¹⁵

De acordo com a Súmula 71 do STF: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Com o advento da Súmula 547, ela passa a esclarecer a súmula 71: “Cabe Restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo”.

Conforme com a jurisprudência a STJ, o contribuinte de direito não pode pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, a menos que comprove não ter repassado o ônus do tributo a terceiros, ou esteja autorizado por estes a recebê-la, presumindo-se ocorrer sempre e integralmente à repercussão.¹⁶

Vale dizer que a legitimidade diz respeito a própria titularidade do direito subjetivo à restituição¹⁷.

Fazendo uma analogia com o direito comparado, a Corte Europeia de Justiça decidiu que o consumidor final, contribuinte de fato dos tributos indiretos, não tem legitimidade ativa ad causam para reclamar a sua restituição. Isso porque o consumidor final, mesmo que suporte o encargo do tributo, embutido nos preços dos produtos e serviços postos à sua disposição, não tem relação jurídica com o Fisco.¹⁸

O STJ negou a legitimidade ativa ad causam ao consumidor final, considerado contribuinte “de fato” dos tributos indiretos correspondentes. Parte-se da premissa, tal como a Corte Europeia de Justiça, de que não há relação jurídica entre ele e o fisco, reconhecendo-se essa legitimidade apenas em casos excepcionais, como no dos consumidores de energia elétrica,

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p.165.

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 73

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 76

¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 78.

¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 81.

cujo preço é tarifado e a forma como a atividade é exercida por concessionárias de serviços públicos torna a posição do consumidor muito próxima à de um contribuinte “de direito”, e não à de um mero consumidor contribuinte “de fato”.¹⁹

Consolidou-se na jurisprudência do STF a concepção de que o tal “tributo indireto” é aquele que, “por natureza”, tem o ônus transferido para o contribuinte de fato, e essa natureza só pode ser jurídica, e não está ligada ao mero substrato econômico transferidor. Sendo assim, indireto será o tributo cuja repercussão for jurídica, e não a meramente financeira.²⁰

a) **CONTRIBUINTE DE FATO X CONTRIBUINTE DE DIREITO**

Ab initio, mister salientar que a regra-matriz de incidência tributária observa a norma a partir de seu antecedente e consequente. No tocante ao consequente, dois são os seus elementos: critério quantitativo e pessoal. Assim, a análise do presente tópico irá se debruçar sobre o segundo, que se refere aos sujeitos que fazem parte da relação tributária.

A situação em espeque não exige que se faça grande explanação acerca do polo ativo; de outro modo, é imperativo que se discuta sobre o sujeito passivo da relação tributária, que é aquele previsto pela norma enquanto obrigado ao pagamento do tributo, seja na condição de contribuinte ou responsável.

O contribuinte é aquele que, efetivamente, realiza a conduta legalmente prevista (fato gerador), da qual decorre a obrigação do pagamento tributário, e por isso este sujeito está vinculado ao seu adimplemento. No entanto, a doutrina e a jurisprudência têm trazido, concomitantemente, a noção de contribuinte de fato, hipótese visualizada quando o aquele que suporta os encargos financeiros não é o contribuinte de fato, mas sim pessoa alheia à regra-matriz.

Nesse sentido, calha transcrever as lições do Professor Carrazza, o qual, ao se debruçar sobre a temática do sujeito passivo do ICMS, ensina que: “é, pois, a destinação ao comércio da mercadoria que gera a incidência do tributo; não, sua aquisição, a qualquer título”.²¹

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 82.

²⁰ SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p.168.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 46-47.

A distinção exposta acima possui extrema importância para o deslinde do caso em apreço, uma vez que o pleito do Hospital Santa Casa da Misericórdia se embasa no seu suposto enquadramento na condição de contribuinte de fato e, a partir disso, almejada a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’ da Constituição Federal, objetivando a não incidência tributária na aquisição de seus medicamentos.

Faz-se necessário, de antemão, frisar que, em que pese o conceito supra aludido seja uma criação pretoriana e doutrinária, diversos são os juristas que acreditam na inexistência de fundamento que justifique essa distinção para o Direito. Isso porque, ainda que possa ter importância para outras áreas do conhecimento, sua repercussão no âmbito tributário não se demonstra útil, vez que este contribuinte de fato está alheio à relação obrigacional tributária, não integrando o seu critério pessoal. De forma diversa, o contribuinte de fato, previsto pela norma instituidora, é quem está obrigado ao pagamento, vez que se encontra no polo passivo da relação jurídica obrigacional.²²

Em fevereiro de 2017, houve o julgamento do Recurso Extraordinário 608.872/MG no qual restou estabelecida a seguinte Repercussão Geral, *in verbis*: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”. O acórdão que deu origem à esta tese analisava, tal qual a situação em *sub judice*, o pedido de afastamento do ICMS embutido no preço dos medicamentos adquiridos por uma entidade constitucionalmente imune.

É notório, portanto, que o posicionamento firmado pelo STF, e que deve ser seguido pelos demais tribunais pátrios, não vê no pleito da entidade aptidão para se concretizar no mundo jurídico, seguindo o mesmo entendimento aqui argumentado. Cumpre, nesse sentido, transcrever o voto do Ministro Dias Toffoli, relator do julgado mencionado acima: “Ademais, de maneira coerente, esta Corte vem se posicionando pela impossibilidade de se estender ao particular vendedor (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que detém o adquirente de mercadoria (contribuinte de fato)”.

Como bem apontado pelo Min. Relator, a construção jurisprudencial do Tribunal, por diversas vezes, reiterou o descabimento da incidência da imunidade tributária quando o sujeito

²² MENDONÇA, André Marinho. **Contribuinte de fato: figura estranha à regra-matriz de incidência tributária**. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/40166/contribuinte-de-fato-figura-estranha-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria#_ftn21>.

beneficiário se tratar de consumidor, figura externa à relação tributária. No mesmo sentido, foi redigida a Súmula nº 591 em 1976, segundo a qual “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Merece ser aclarado também que a ausência do Hospital Recorrente na relação jurídica em análise evidencia que o valor pago por ele pago diz respeito ao preço do produto comercializado, fixado conforme mercado, não possuindo qualquer caráter tributário. Resta evidente tal afirmação ao observar que os demais entes constitucionalmente imunes também pagam o valor total dos bens que adquire, mesmo que a carga tributária da fabricação e comercialização esteja embutida no valor final do produto/serviço.

Ademais, há de se notar que, independentemente de qualquer distinção entre tributos diretos ou indiretos, a lógica de mercado demonstra que os todos eles são repassados ao consumidor final através do preço, ainda que este fato só fique mais evidente em alguns tributos. Isso porque o lucro, logicamente, é o objetivo final dos negócios, que buscam através do valor fixado compensar as despesas necessárias à produção dos seus bens/serviços comercializados, o que, logicamente, engloba seus encargos fiscais. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

*“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 dos 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 tributos”.*²³

Portanto, a aplicação destorcida da imunidade constitucional taxativamente prevista, desonerando sujeito que, nas particularidades do caso, não merece gozar de qualquer benefício fiscal configura verdadeira afronta aos ditames normativos, que evidentemente elegeu como contribuinte o fornecedor do medicamento, em clara opção legislativa por afastar o consumidor final da relação tributária.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 290-291.

b) INDIFERENÇA JURÍDICA DO REPASSE DO ÔNUS TRIBUTÁRIO

Calha frisar que, conforme já salientado, não passando o Requerente de mero estranho à relação jurídico-tributária, não subsiste qualquer razão jurídica para a aplicação da imunidade. Isso porque, irrelevante para a presente demanda é a discussão acerca do suposto repasse econômico derivado de um tributo indireto, haja vista o fato do tributo, seja ele de qualquer espécie, vir a ser sempre um custo, um ônus a ser repassado pelo empresário na forma de preço.

Outrossim, esta entidade tanto é estranha a relação tributária e tão exígua é a questão da repercussão econômica que a Administração Tributária não pode vir a cobrar, em caso de não recolhimento, a entidade de assistência social, sendo possível apenas intentar tal ação contra a Indústria Farmacêutica.

Em suma, a entidade não faz parte da relação tributária, logo não poderá cobrar da Administração, nem ao menos alegando a repercussão econômica, apenas poderia pleitear uma ação contra a Indústria Farmacêutica.

Vale dizer que o posicionamento do STF é assente neste entendimento, de que pouco influi a repercussão econômica. Senão vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE. ALEGADA INAPLICABILIDADE DA REGRA CONSTITUCIONAL DADO QUE O PRETENSO CONTRIBUINTE NÃO TERIA ARCADO COM A CARGA TRIBUTÁRIA. RAZÕES DE RECURSO CONTRADITÓRIAS. 1. Na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria) e não o vendedor. Há confusão entre as figuras do contribuinte de

direito e do contribuinte de fato. 2. Assim, não faz sentido argumentar que a imunidade tributária não se aplica à entidade beneficente de assistência social nas operações de importação, em razão de a regra constitucional não se prestar à proteção de terceiros que arquem com o ônus da tributação. 3. Exame de eventual especificidade do quadro fático-jurídico dependeria da reabertura de instrução processual, pretensão inviável no curso do julgamento do recurso extraordinário. 4. Agravo regimental ao qual se nega provimento”²⁴

Em síntese, o julgado do STF aponta para o fato da confusão entre as figuras do contribuinte de direito e de fato, e a partir daí expõe que a imunidade tributária não se aplicaria a entidade beneficente, tendo em vista que a regra constitucional não se presta a proteção de terceiros nas relações tributárias.

No mesmo sentido, é o posicionamento do STJ em relação ao tema da repercussão econômica. Vejamos:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. APELO

PROVIDO.1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação e os adquirentes de bens não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir

²⁴AI nº 476.664/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 7/5/10, julgado em 6/4/10.

*determinada relação jurídica da qual não façam parte.3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.6. Recurso especial provido.*²⁵

Resumidamente, o julgado do STJ fundamenta que o contribuinte de fato não tem legitimidade para pleitear em juízo em uma definida relação jurídica a qual não faz parte.

Além disso, o contribuinte “de fato” não pode pleitear, em nome próprio, a restituição, por não participar de relação jurídica com o Fisco, ressalvando-se apenas o caso dos consumidores de energia elétrica.²⁶

É sumulado o entendimento acerca do tema, constante na súmula 591 do STF, *in verbis*:

Súmula 591 do STF: A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

Por fim, conclui-se que a repercussão econômica não pode ser utilizada como critério para a diferenciação de tributos diretos e indiretos, devido ao fato de que a onerosidade do tributo será dividida economicamente entre o comprador e o vendedor.

3) HERMENÊUTICA JURÍDICA E A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Insta recordar que o Direito Tributário é calcado no princípio da legalidade estrita, da tipicidade, reduzindo assim a atividade do interprete, mero boca da lei, justamente por se tratar de uma área jurídica sensível, não apenas para o contribuinte, haja vista a invasão a esfera patrimonial dos cidadãos, como também para a Fazenda Pública, frente ao

²⁵STJ – Resp: 983814 MG 2017/0218339-7, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 04/12/2007, T-2 SEGUNDA TURMA, Data da Publicação: DJ 17/12/2007 p.167.

²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. *Revista Dialética de Direito*. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 76.

compromisso do mesmo de realizar efetiva arrecadação para que possível reste a concretização dos preceitos basilares do Estado Democrático de Direito.

Sobre esta questão, aduz Alberto Xavier que a tipicidade tributária limita a atividade do interprete, que deve quedar-se adstrito aos parâmetros objetivos definidos pelo próprio tipo, senão vejamos:

*“Não pode a vontade da lei ser deduzida da ordem jurídica, antes cada norma de tributação contém em si mesma uma providência singular, cujo sentido e alcance se encerra na sua estrita e rigorosa formulação legal”.*²⁷

Nesse mesmo sentido também entende o ilustre Edvaldo Brito, *in verbis*:

*“O tipo é, pois, a descrição da conduta humana, em toda a sua integralidade, feita pela lei e que deve corresponder a um fato social. A tipicidade, portanto, representa um ditame ao intérprete da norma.”*²⁸

Sendo incontestado este costume interpretativo, os sujeitos de ambos os polos se planejam, antevendo assim as eventuais despesas ou receitas, para melhor consecução de suas atividades. Desse modo, tanto o Fisco quanto o contribuinte, e assim não poderia ser diferente, ao planejarem seus orçamentos, já previram ou ao menos deveriam prever, esta receita e despesa respectivamente.

Neste sentido, mostra-se descabida esta mudança interpretativa, ainda que tal modificação esteja lastreada em suposto valor máximo de justiça, já que o direito não se resume a realizar o justo. Compete de igual modo, ao direito, fornecer segurança jurídica, para que a pessoa, seja física ou jurídica, pública ou privada, não tenha frustradas as legítimas expectativas por ela criadas.

Nesse sentido alude Ricardo Lodi Ribeiro:

“Constituindo a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico tributário, o tributo justo passa a ser aquele que cumpra os princípios da capacidade

²⁷ XAVIER, Alberto. **Os princípios da Legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, pp- 60-62.

²⁸ BRITO, Edvaldo. A teoria do crédito tributário no direito brasileiro. In **Revercor – Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891/1981**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1981, pp. 348

contributiva e da legalidade. Não havendo hierarquia entre estes dois princípios, eventuais tensões entre eles são resolvidas pela via da ponderação.”²⁹

Desse modo, não há de prosperar o presente pleito, haja vista a legítima expectativa criada pelo Fisco de auferir esta receita, baseada não apenas do texto constitucional, como também do próprio comportamento dos tribunais superiores.

4) A NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA SEPARAÇÃO DE PODERES E O ATIVISMO JUDICIAL

Outrossim, impende pontuar que argumentos referentes ao fato de se tratar de medicamentos, apoiados no fato do direito fundamental a saúde, e no caráter assistencialista, filantrópico da entidade não merecem prosperar, não lhe servem de subsídio para causa, haja vista o caráter objetivo desta arguição.

A finalidade acima aludida não serve de argumento, justamente pela discussão em questão residir acerca da suposta subsunção, ou não, da imunidade subjetiva. O que há que se levar em consideração, desse modo são os sujeitos existentes no mundo fenomênico. Qualquer atividade para além disso, representaria um ativismo judicial desmedido, uma verdadeira intromissão indevida entre os poderes.

Referente a esta questão, cumpre lembrar que o constituinte, baseado na ideia de Montesquieu, preferiu dividir as funções do Poder Político em 3, instituindo assim os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, independentes e autônomos. Neste sentido, vejamos o que afirma a Constituição Federal:

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

A intenção dessa medida não fora outra do que a própria contenção, limitação de um poder pelo outro poder. Nesse sentido Uadi Lammego Bulos salienta que:

“Trata-se, pois, de um conceito que tem por base a ideia de limitação, baseada na fórmula clássica de Montesquieu segundo

²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo lobo (org.). **Temas de interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 354.

a qual o poder deve freiar o poder. Resultado: quaisquer tentativas no sentido de instaurar instâncias hegemônicas de poder padecerão de vício de inconstitucionalidade, pois o escopo do constituinte foi claro: neutralizar, no âmbito político-jurídico do Estado, qualquer possibilidade de dominação institucional por parte dos poderes da república.”³⁰

Desse modo, competiu ao Poder Judiciário a função precípua de resolver conflitos, apreciar a lei, para, no caso concreto, julgar pretensões resistidas. Ao Legislativo, cumpre a criação de normas gerais e abstratas e por fim ao Executivo a função administrativa, a tomada de decisões políticas, a execução de políticas públicas.

É possível, contudo, que estes Poderes venham a exercer pontualmente funções precípuas de outros poderes, o que é deveras salutar, uma vez que é esta possibilidade que permite o controle e fiscalização entre os poderes, através do sistema de freios e contrapesos. É sabido, entretanto que, o âmbito de exercício das funções atípicas encontra-se delimitado pela Constituição, padecendo de vício de constitucionalidade todo o agir que nela não venha a estar respaldada.

a) INTROMISSÃO DA ATIVIDADE LEGISLATIVA E A IMPRESCINDIBILIDADE DE ATENÇÃO AOS SEUS MANDAMENTOS

Nota-se que a concessão do presente recurso intentado pelo Hospital, pode legitimar um verdadeiro atentado ao princípio da separação dos poderes. Isto porque, o acolhimento destas alegações de índole objetiva, representariam, em verdade, a criação de uma nova hipótese de imunidade, relativa a medicamentos.

Conforme fora salientado, os Poderes do Estado só podem agir fora dos seus domínios se devidamente autorizados pela Lei Maior. Acontece que do texto constitucional não se extrai qualquer autorização para que o Judiciário venha a se arvorar de uma atividade precípua do Poder Legislativo, qual seja, a de criação de normas gerais e abstratas.

Desse modo, revela-se irracional dar provimento a tal apelo do contribuinte, por mais nobre que sejam os argumentos, vez que estar-se-ia chancelando a criação de uma hipótese de imunidade objetiva, relativa a medicamento, por quem não tem legitimidade para tanto.

³⁰BULOS, UadiLammego. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pag. 517.

A razão de ser da legitimidade do Poder Legislativo, não há de ser desprezada. Esta decorre justamente pelo fato deste Poder ser composto, diferente do Judiciário, pelos representantes dos cidadãos, que nada mais são, do que os verdadeiros titulares do Poder Constituinte.

Espera-se, assim, que o Supremo Tribunal Federal, na posição de guardião da Constituição, se atenha a sua precípua função de órgão máximo julgador, apreciando assim a conformidade do preceptivo normativo com a Constituição, sem, contudo, exorbitar da sua área de incumbência.

b) OS REFLEXOS DA DECISÃO NO PODER EXECUTIVO

É de conhecimento público e notório que não há recursos suficientes para atender todas as políticas públicas disposta na Lei Maior. Em face da escassez, surge, invariavelmente, a necessidade do gestor de ceder em alguns aspectos, que nada mais são do que escolhas políticas prioritárias para o seu plano de governo.

Sob o prisma da escassez que é realizado o planejamento orçamentário, prevendo-se, portanto não só as despesas, como também as possíveis receitas a se perceber. Desse modo, o Estado, no momento de elaboração do plano de gestão, contou com o recebimento da receita ICMS relativo aos medicamentos em questão, para fazer frente às despesas previstas no orçamento.

Após o decorrido, percebe-se o quão danosas podem vir a ser decisões judiciais supervenientes, como esta que pleiteia a Requerente, ao princípio do equilíbrio orçamentário, haja vista a premente necessidade de se adotar medidas, no meio do exercício financeiro, sem o prévio estudo de impacto orçamentário. Tais medidas desconfiguram todo cronograma orçamentário, sendo altamente lesivas à saúde financeira do estado.

A questão mais grave, contudo, paira na ausência de legitimidade do Judiciário no que tange a eleição e consecução de políticas públicas. A gestão de tal questão, conforme visto, compete exclusivamente aos membros do Executivos. Estes são os verdadeiros legitimados, pelo fato de terem sido, diferente dos magistrados, eleitos pelo povo para a respectiva representação política.

5) A NECESSIDADE DE SEGURANÇA JURÍDICA

Por fim, faz-se necessária a análise dos efeitos que eventual reforma do *decisum* possa vir a gerar no ordenamento jurídico, sob pena de se configurar verdadeira afronta ao princípio da segurança jurídica. De certo que tal princípio constitucional merece destacada atenção, haja

vista sua observância obrigatória enquanto baliza para interpretação e aplicação da norma jurídica.

É relevante salientar que a concretização da segurança jurídica figura como um objetivo maior a ser perseguido pelo ordenamento, já que o fundamento de existência do próprio sistema normativo consiste em garantir tal pacificação.

Esta temática, quando subsumida à situação *sub judice*, pode ser observada sob três vieses: a necessária garantia de segurança recíproca para o Estado, a efetiva fiscalização caso determinada a incidência da imunidade nos contornos deste caso e, por fim, a observância dos precedentes fixados.

No tocante ao primeiro ponto citado, impende observar que as leis configuram um “pacto social” entre particulares e Estado, a fim de assegurar a ambos direitos e deveres, previamente estabelecidos, garantindo, deste modo, a pacificação dessa relação vertical. Nos dizeres de Mauro Nicolau Júnior:

“A segurança e a certeza do direito são necessárias para que haja justiça — como já demonstramos — porque é óbvio que na desordem não é possível reconhecer direitos ou exigir o cumprimento de obrigações.”³¹

Evidente que, diante da disparidade de forças desses polos, a Constituição Federal se preocupou em definir inúmeros direitos às pessoas, sejam eles de caráter individual ou coletivo. Em contraponto, também elencou tantos outros deveres, que devem ser respeitados, tendo em vista o mandamento constitucional do art. 5º, II o qual preleciona que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. É a partir de tal premissa que se extrai a vinculação das normas, em que pese também tenha *status* de direito fundamental.

Trazendo essa breve reflexão para os contornos do debate aqui inserido, é possível observar que, ao instituir normas tributárias, o Estado do pressuposto de que, por terem caráter vinculante, serão devidamente observadas, sendo a projeção desta receita utilizada para fins de planejamento orçamentário do ente público. Assim, a exação fiscal é a regra geral,

³¹NICOLAU JUNIOR, Mauro. Segurança jurídica e certeza do direito. Realidade ou Utopia num Estado democrático de Direito?. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, VIII, n. 21, maio 2005. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=677>. Acesso em: ago. 2018.

excepcionando-se as imunidades taxativamente previstas, que figuram enquanto verdadeiras exceções e, por isso, devem ser aplicadas de maneira taxativa.

Seguindo a lógica desse raciocínio, perfaz-se, claramente, que, quando o Recorrente requer a incidência da sua imunidade de forma a extrapolar os parâmetros constitucionais, em última instância o que se busca é o reconhecimento de um pleito que vem a afrontar a segurança jurídica do Estado.

É notório que os diplomas jurídicos impõem uma série de direitos que garantem a segurança do contribuinte, cabendo dar ênfase aos princípios tributários que vedam a não-surpresa, quais sejam a anterioridade e noventena. Por outro lado, o que a Santa Casa da Misericórdia deseja com a presente ação é uma benesse da qual não faz jus, a qual, sendo julgada procedente, trará grande lesão ao estado do Rio Grande do Sul, que terá que arcar com um prejuízo totalmente inesperado, haja vista que sua organização orçamentária previa o recebimento destas receitas.

O que se objetiva esclarecer aqui é que, não obstante este processo diga respeito unicamente ao Hospital Recorrente, a fixação de um precedente nesses moldes tem um incomensurável potencial de lesão patrimonial, podendo, inclusive, acarretar em um verdadeiro colapso fiscal. Isso porque uma interpretação no sentido de ampliar o alcance do art. 150, VI, 'c', CRFB/1998 implica em fazê-lo em prol de todas as espécies de imunidades, haja vista que todas as entidades previstas, em dada circunstância, atuam enquanto contribuinte de fato.

Ante o exposto, indaga-se: como o Estado arcará financeiramente com o ônus de uma decisão com essa magnitude, sobretudo em vista da alta probabilidade de que inúmeras outras entidades venham a pleitear o mesmo benefício? Como gerenciar os efeitos de uma drástica diminuição de receita de forma repentina? E, por fim, questiona-se: como se estruturar diante de tamanha insegurança jurídica, haja vista um acórdão nesse sentido evidenciaria uma verdadeira desconsideração do texto normativo, em detrimento de uma interpretação convenientemente escolhida?

Em segundo plano, uma outra ótica que carece de atenção é referente a efetiva fiscalização, caso o entendimento prevalecente seja pela incidência da imunidade nas hipóteses em que o ente figura como contribuinte de fato, alheio à relação tributária.

A problemática aqui reside no fato de que, como já foi amplamente exposto, o sujeito passivo previsto pela lei para arcar com o pagamento do ICMS é o fornecedor dos medicamentos, inexistindo qualquer relação entre a autoridade fazendária e o Hospital imune. Diante desse

cenário, o efetivo isento da realização do recolhimento seria a empresa da qual a Santa Casa da Misericórdia é consumidora, o que torna a vigilância dessa situação por parte do Fisco demasiadamente dificultosa.

Nesse sentido, não se pode negligenciar aspectos práticos da decisão, que também devem ser ponderados para que se faça um julgamento razoável.

Calha salientar que a própria dinâmica da legislação tributária caminha na busca por facilitar a fiscalização arrecadatória, objetivando afastar ou, ao menos, obstaculizar condutas ilícitas, em prol da garantia do devido recolhimento. É tão evidente a tentativa de estabelecer mecanismos que auxiliem no controle, que há, inclusive, previsões de hipóteses de responsabilidade por substituição, que visam justamente simplificar o controle do Fisco perante situações tributáveis.

Em última análise, deve-se ainda atentar para a jurisprudência deste Tribunal, elemento este muito relacionado com a estabilidade do ordenamento. É bem verdade que os textos constitucional e legal devem perquirir a segurança jurídica, garantida a partir da previa ciência acerca dos direitos e deveres inerentes a cada um. No entanto, é evidente que a construção pretoriana também tem grande impacto na efetivação desse princípio.

Esta pauta se revela de grande importância diante do histórico de posicionamento desta Corte, que em diversas oportunidades reiterou seu entendimento pela impossibilidade de incidência imunizante subjetiva quando o ente favorecido configurar tão somente enquanto contribuinte de fato.

Nesse sentido, é possível mencionar a Súmula nº 468/STF que tratava acerca do extinto Imposto de Selo. Em que pese sua abordagem se refira a espécie distinta de encargo, tal enunciado versava exatamente sobre a irrelevância tributária da repercussão econômica, conforme se verifica:

“Após a E.C. 5 de 21-11-1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o imposto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades.” [sic]

Já a posterior Súmula nº 591 de 1976 dispôs, de igual modo, acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados, tributo este também classificado como “indireto”. Assim definia:

“A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. Assevere-se que, posteriormente, em sede do RE 371243/RS, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgado em 2011 por decisão monocrática, ficou afastada a imunidade do município requerente, aplicando-se o mencionado enunciado de Súmula acima transcrito.

Os exemplos sumulados trazidos se prestam a ilustrar o posicionamento recorrentemente adotado pelo Supremo Tribunal Federal, quando diante de casos de natureza similar. De igual modo, em março de 2017 foi publicado o acórdão do STF que decidiu acerca RE 608872/MG. O voto do Relator, Min. Dias Toffoli, foi amplamente seguido, e por unanimidade se entendeu acerca do não cabimento da concessão do beneplácito constitucional no caso similar ao aqui discutido, fixando a Tese de Repercussão Geral Tema nº 342, a qual já foi oportunamente transcrita.

Resta afirmar, portanto, que seria inalcançável um cenário de segurança jurídica diante de mudanças repentinas no entendimento da Suprema Corte. Verifica-se que a tese supra referida foi bastante recente, e demonstra um entendimento homogêneo de todos os Ministros, que por unanimidade votaram no mesmo sentido. Ora, como é possível se pensar em estabilidade no âmbito judiciário se, em menos de 2 (dois) anos, a posição adotada se revelar diametralmente oposta?

O que se sustenta aqui não é o engessamento interpretativo, tampouco a estagnação do processo de evolução social do direito. O cerne da presente argumentação consiste em evidenciar que caso análogo chegou à esta Corte, dando ensejo à respectiva Tese de Repercussão Geral, conforme já explanado. Essa decisão, por sua vez, teve espeque em todo um histórico da Suprema Corte, que vem, há décadas, se manifestando em sentido semelhante, tendo sido editados, inclusive, enunciados de súmulas na defesa da impossibilidade de extensão das imunidades quando as entidades que gozam desse benefício forem contribuinte de fato, e não de direito.

Nesse contexto, merece atenção os ensinamentos de Pedro Leonardo Summers Caymmi, segundo o qual os Tribunais Superiores, geralmente, “possuem uma função pacificadora e uniformizadora do exato sentido dos comandos normativos”. Na esteira dessa afirmação, ele afirma que a mudança de posicionamento destes afeta a segurança jurídica, bem como a

própria ideia de certeza jurídica, o que, *in verbis*, “compromete a própria existência do Direito como instituição social de regulação de comportamentos”.³²

Assim, qualquer decisão que julgue de forma contrária ao *decisum* Recorrido, o qual se manifestou de forma alinhada aos argumentos da Fazenda, feriria de morte a segurança jurídica no direito tributário, causando enorme instabilidade nas relações comerciais, orçamentos públicos e no cenário jurídico.

6) O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Hoje, para além de dever legal, trabalha-se com a ideia de existir um verdadeiro dever fundamental de pagar tributos. Os deveres fundamentais, nada mais seria do que o compromisso, a responsabilidade da pessoa, seja física ou jurídica, para com a sociedade. Tal dever se fundamentaria pelo fato do tributo representar a principal forma de receita do estado e por viger um Estado Democrático de Direito.

No que tange ao modelo de Estado, observa-se que o Estado hodierno é marcadamente fiscal, ou seja, tem a predominância de suas receitas oriunda de impostos. Isso decorre não apenas pelo fato desse tributo inexigir contraprestação estatal, como também pela insuficiência das receitas de outras naturezas, como as patrimoniais, decorrente da exploração do patrimônio do estado.

Note-se que há um preço para viver em sociedade, existe um preço a ser pago pela liberdade, sendo este preço composto fundamentalmente pelos tributos, uma vez que são estas receitas auferidas que viabilizam a organização do Poder Público e a consecução de suas atividades.

Com o advento do Estado Democrático de Direito, cresce ainda mais a necessidade e a importância desta forma de arrecadação, uma vez que aqui o Estado é responsável por concretizar os preceitos do Estado Democrático, perseguir os objetivos fundamentais da República, assim como realizar os direitos sociais, para que a Lei Maior não reste como uma mera carta de intenções.

Diante disto, a tributação assume um papel indispensável para o Estado De Direito, uma vez que é ela quem financia e dota de eficácia aos direitos fundamentais previstos. Percebe-se desse modo, que a tributação não é um fim em si mesma e sim um mecanismo que se vale o Estado, no gozo de sua soberania, para concretizar todas as suas missões institucionais.

Ora, deste modo, deve o julgador levar em consideração não só os efeitos deletérios que tal precedente aberto pode ocasionar, haja vista a multiplicidade das ações que serão intentadas no futuro, como também o caráter fundamental que assume os tributos, sendo estes os grandes instrumentos para a realização de uma justiça social, para redistribuição de rendas, etc.

7) ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: LESÃO À ORDEM E ECONOMIA PÚBLICA E ORÇAMENTOS

³² CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 50.

Não obstante as razões de fato e de direito acima aludidas, mister analisar as consequências econômicas e sociais de uma possível, porém improvável, determinação de incidência da imunidade cabível ao Recorrente nos moldes do caso em apreço.

É sabido que a maior fonte de arrecadação para os entes federativos é a tributação. Neste sentido, é de extrema importância para o Recorrido o recebimento deste tipo de receita, de modo a garantir a efetivação das finalidades públicas, assim como a estabilidade do orçamento.

Conforme se depreende do texto constitucional, os Estados-membros possuem competência para tributar apenas 3 (três) impostos: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Ocorre que, o ICMS é a maior fonte de receita do Recorrido e, em vista disso, o pleito do Recorrente vem a comprometer, diretamente, o orçamento público, dificultando, assim, o planejamento das despesas Estado do Rio Grande do Sul.

Ora, Nobres Julgadores, não é razoável conceder a imunidade para a Recorrente, primeiro porque a entidade em questão sequer é contribuinte, mas também pelo fato de que, tal decisão poderia inviabilizar o investimento público em diversos setores, tal como a própria área da saúde.

Em verdade, com ou sem imunidade na compra dos remédios, a Recorrente presta os seus serviços de forma contínua e regular, portanto, o entendimento dos ilustres ministros não irá modificar o benefício ensejado pela prestação de serviços do hospital.

Como arguido acima, tal imunidade consubstancia claro prejuízo à arrecadação e, conseqüentemente, ao orçamento e à população, que necessita dos investimentos públicos. Desta forma, a eventual procedência desta demanda acarretará em verdadeiros prejuízos sociais.

A Constituição Federal, ao elencar um rol de imunidades, buscou realizar determinados incentivos, principalmente no que tange aos entes privados realizadores de atividades de assistência social. Ocorre que, no caso concreto, a concessão da imunidade ensejará em lesão aos serviços públicos.

Há de se destacar que, de forma diversa dos direitos fundamentais de primeira geração, os direitos sociais possuem caráter positivo, demandando uma ação estatal, como a prestação de serviço de saneamento básico.

Lamentavelmente, vive-se a época dos direitos máximos e deveres mínimos, na qual há uma “crença” em que os serviços públicos ocorrerão apenas por haver previsão legal, ignorando o fato de que a realização dos direitos fundamentais de segunda geração enseja elevado investimento público.

Em verdade, a arrecadação tributária é o meio pelo qual os entes federativos aumentam sua receita para que possam concretizar os direitos sociais previstos na Constituição Federal, de forma que, em não havendo a respectiva verba pública, fica obstada a sua atuação efetiva em prol da prestação de serviços públicos.

Dessa forma, o tributo possui função social, sendo *conditio sine qua non* para a concretização de direitos sociais, já que “mera” determinação legal não é capaz de garantir a concretização de políticas públicas.

E que não se olvide que o Estado do Rio Grande do Sul passa por grave crise fiscal, o que tem ocasionado, inclusive, o atraso no pagamento dos salários de seus servidores públicos. A situação é tão alarmante que foi requerida, inclusive, ajuda ao Governo Federal.

Ora, clarividente, portanto, que a procedência do Recurso, de forma diversa do que tenta transparecer o Recorrente, causará diversos prejuízos sociais, haja vista a lesão que causará aos cofres públicos, seja pela diminuição de políticas públicas, ou até mesmo por agravar a crise fiscal já instalada no Rio Grande do Sul.

III) DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer a Recorrida a improcedência do Recurso Extraordinário pelos substratos fáticos e jurídicos acima aludidos.

IV) REFERÊNCIAS

AI nº 476.664/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 7/5/10, julgado em 6/4/10.

BRITO, Edvaldo. A teoria do crédito tributário no direito brasileiro. In **Revercor – Estudos jurídicos em homenagem à Faculdade de Direito da Bahia – 1891/1981**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1981, pp. 348

BULOS, Uadi Lammego. **Curso de Direito Constitucional**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pag. 517.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Pag. 809

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 46-47.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 50.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 290-291.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 73

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 73

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 76

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 78.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 81.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 82.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. **Revista Dialética de Direito**. São Paulo: Dialética, v.209, fev., 2013. p. 76.

MENDONÇA, André Marinho. **Contribuinte de fato: figura estranha à regra-matriz de incidência tributária**. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/40166/contribuinte-de-fato-figura-estranha-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria#_ftn21>.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e os seus novos aspectos. In: MARTINS, IVES GANDRA. (Coordenador.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.105

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 119.

NICOLAU JUNIOR, Mauro. Segurança jurídica e certeza do direito. Realidade ou Utopia num Estado democrático de Direito?. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, VIII, n. 21, maio 2005. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=677>. Acesso em: ago. 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo lobo (org.). **Temas de interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 354.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.Pag. 154

SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.Pag. 158-159

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.158.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.156.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.164

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.164.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.164.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.165.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,p.168.

STF – ARE 811757 PR, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 09/12/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe 021 DIVULG 31-05-2015 PUBLIC 02-02-2015

STJ - Processo: AgRg no AgRg no AREsp 143631 RJ 2012/0025517-6 Relator (a): Ministro BENEDITO GONÇALVES; Julgamento: 04/10/2012; Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA Publicação: DJe 10/10/2012.

STJ – Resp: 983814 MG 2017/0218339-7, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 04/12/2007, T-2 SEGUNDA TURMA, Data da Publicação: DJ 17/12/2007 p.167.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da Legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, pp- 60-62.