

II TAX MOOT COMPETITION BRASIL
EQUIPE 117 - CONTRIBUINTE

SUMÁRIO

I. BREVE SÍNTESE DOS FATOS	3
II. RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO	4
2.1 Breve digressão sobre as Imunidades Tributárias	4
2.1.1 Diferença entre Imunidades e Isenções Tributárias. Incompetência do Recorrido para limitação da Imunidade Tributária.	4
2.1.2 Importância da Imunidade Tributária para a efetiva prestação do direito fundamental à saúde. Direito de o Recorrente pleitear em juízo sua Imunidade.	6
2.2 Função extrafiscal dos Tributos. Preenchimento dos Requisitos de concessão da Imunidade do art.150, VI “c” da CR.	8
2.2.1 Óbice da instituição de impostos sobre patrimônio, renda e serviços do Recorrente.	13
2.3 Extensão da Imunidade Tributária do art.150, VI, “c” da CR ao ICMS. Ônus financeiro pelo Recorrente. Possibilidade da concessão de imunidade ao Contribuinte de Fato.	16
III. PEDIDO	22
IV. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	23

EXCELENTÍSSIMO (A) SENHOR (A) DOUTOR (A) MINISTRO (A) PRESIDENTE DO
COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RECORRENTE: Hospital Santa Casa de Misericórdia

RECORRIDO: Estado do Rio Grande do Sul

AUTOS DE ORIGEM: Ação Declaratória nº __

HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA, já devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem, perante Vossa Excelência, por intermédio de seu advogado que ao final subscreve, apresentar **MEMORIAIS**, com o objetivo de elucidar os principais fatos e direito aplicáveis ao presente caso.

I. BREVE SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo **HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA**, ora **RECORRENTE**, em face do r. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que, mantendo a decisão de primeiro grau, julgou improcedente no mérito a Ação Declaratória de Reconhecimento de Imunidade Tributária, com fulcro no art.150, VI, c da Constituição Federal.

O **RECORRENTE** opera na cidade de Porto Alegre/RS. Trata-se de entidade privada sem fins lucrativos que presta serviço social relevante para aquela comunidade, qual seja, assistência médica hospitalar e fornecimento gratuito de medicamentos aos pacientes em recuperação.

A fim de melhorar o serviço de apoio à população, bem como para reduzir os custos e aumentar a eficiência da entidade, o **RECORRENTE** entrou

com ação para ter reconhecido seu direito à imunidade tributária nas aquisições nacionais de medicamentos, sujeitas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de fornecedores nacionais.

Porém, a despeito do trabalho social promovido, bem como do cumprimento de todos os requisitos constitucionais e infraconstitucionais para o reconhecimento do direito à imunidade, o RECORRENTE foi surpreendido com a improcedência da ação, sob a fundamentação de que a entidade, por não figurar formalmente no polo passivo da relação jurídica tributária, seria mera contribuinte de fato e não de direito.

Por esse motivo, o entendimento firmado pelo Tribunal foi pela inaplicabilidade da imunidade prevista na alínea 'c' do art.150, IV da CR. Assim, manteve-se devido o ICMS referente aos medicamentos adquiridos e repassados, mesmo que gratuitamente, aos pacientes do Hospital.

Ocorre que, das provas já trazidas aos autos - estatuto social da entidade e livros contábeis - demonstrou-se que o RECORRENTE é entidade de assistência social, não distribuindo qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, aplicando seus recursos integralmente no País e mantendo atualizada a escrituração de suas receitas, de forma a preencher os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

A pretensão do RECORRENTE foi indeferida pelas instâncias ordinárias. Todavia, com o devido respeito, conforme amplamente demonstrado nas razões do Recurso Extraordinário, foram preenchidos todos os requisitos exigidos pela Constituição e legislação infraconstitucional para o reconhecimento de sua imunidade tributária, como se passará a expor.

II. RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO

2.1 BREVE DIGRESSÃO SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1.1 DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA DO RECORRIDO PARA LIMITAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

São chamadas imunidades tributárias as regras constitucionais que delimitam a competência dos entes políticos para instituírem a cobrança de tributos. Nesse sentido, a definição do doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

Recortamos o conceito de imunidade tributária como a classe finita e imediata determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas¹.

No presente caso, é importante distinguir as imunidades tributárias das isenções tributárias. Tal diferenciação importa porque a imunidade não pode ser diferenciada da isenção apenas pelo fato de estar expressa na Constituição da República, sendo antes verdadeira delimitação do campo tributário, consoante a doutrina de Carrazza:

[...] as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias. Neste sentido, podemos dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo). (...) quando a não incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade.²

Assim, justamente porque o RECORRIDO não possui sequer competência para cobrar tributos do ora RECORRENTE, esse deve ter sua imunidade fiscal reconhecida, por se tratar de entidade beneficente sem fins lucrativos e cumpridora de todos os requisitos infraconstitucionais, conforme será amplamente demonstrado a seguir.

Ademais, adianta-se que esse não seria caso de concessão de isenção fiscal por parte do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Como se verifica

¹ CARVALHO, Paulo de Barros; Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva: São Paulo. 20ª Ed. 2018. p.122.

² CARRAZA, Roque Antonio; Curso de Direito Constitucional Tributário. Editora Malheiros: São Paulo. 29ª Ed. 2013. p. 814.

no caso em tela, o ora RECORRIDO não pode conceder o benefício de isenção fiscal justamente por não possuir competência para tanto. Não há uma política estadual no Rio Grande do Sul de isenção fiscal. Só é possível se isentar o que é da competência do Estado - previsão legislativa - como no presente há configurado um caso de imunidade tributária - previsão constitucional, pelo art. 150, VI, “c” CR – não é o RECORRIDO competente.

2.1.2 IMPORTÂNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA A EFETIVA PRESTAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE. DIREITO DE O RECORRENTE PLEITEAR EM JUÍZO SUA IMUNIDADE.

Ademais, o objetivo do Constituinte originário, ao proibir a tributação de entes por meio das regras de imunidade tributária, foi incentivar a contribuição dos particulares na realização de tarefas as quais o Estado não conseguiria realizar condizentemente³. Isso, visando a efetivação das garantias fundamentais - *“certos valores que o Estado não apenas deve respeitar, mas também promover e proteger”*⁴ - dispostas no próprio texto constitucional.

Destaca-se o direito fundamental à saúde, pano de fundo do presente caso. Do art. 6º CR depreende-se que *“São direitos sociais a educação, a saúde (...)”*, já o art. 193. CR estabelece que *“A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”* e, ainda, o art. 196 CR prevê que *“A saúde é direito de todos e dever do Estado (...)”*. Visto a ineficácia dos serviços prestados pelo ente público no ramo da saúde, deve o particular auxiliar na concretização dessa máxima constitucional - segundo aduz a própria Constituição Federal em seu art.197:

³ O Brasil ficou em último em ranking sobre a eficiência dos serviços públicos de saúde de 48 países publicado na Revista Veja, em 15 de fevereiro de 2017, com dados da agência americana especializada em dados econômicos, Bloomberg. Para o cálculo, foram usados critérios de expectativa de vida, média do custo do serviço de saúde e quanto esse custo representa comparado ao PIB per capita de cada país. Nesse ranking o Brasil ficou atrás de países como Equador, Venezuela, Arábia Saudita, Argélia, dentre outros. Disponível em <<https://veja.abril.com.br/blog/impavido-colosso/em-ranking-sobre-a-eficiencia-dos-servicos-de-saude-brasil-fica-em-ultimo-lugar/>> . Acesso em setembro 2018.

⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. As dimensões da dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. Livraria do Advogado: Porto Alegre. 2009. p. 30.

“Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, **devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado**”.

Nesse sentido, Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto ensinam que:

As tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens sobre os quais não têm as pessoas políticas competência tributária são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados. O Constituinte, ao estabelecer, no art. 150, VI, da CF, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que não de ser protegidos pela ordem jurídica: expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição.⁵

Assim sendo, por todo o exposto, forçoso reconhecer que a interpretação dos preceitos imunizantes há de ser o quanto possível favorável ao contribuinte, posto expressarem a vontade do Constituinte - explicitamente manifestada - de preservar da tributação valores de particular significado político, social ou econômico.

Não só essa é a vontade do Constituinte, como também do legislador ordinário que acrescenta requisitos essenciais ao entendimento das imunidades em diversas normativas. Exemplificando, pode-se citar o art.12 da Lei nº 9352/1997 que dispõe:

(...) considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos

Ainda, cita-se o art. 2º da Lei nº 8080/90 que aduz “saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o Estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício”.

⁵ BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades tributárias; limitações constitucionais ao poder de tributar. Dialética: São Paulo. 1999. p. 11.

Logo, o RECORRENTE, por estar desempenhando um papel de auxílio ao ente estatal, como entidade de assistência social sem fins lucrativos, tem respaldo suficiente, segundo o constituinte, para ter reconhecida sua imunidade tributária.

Ainda, estando constitucionalmente delineadas as imunidades, não pode o aplicador do direito se abster de concedê-las quando configuradas. Nesse sentido, nos explana Roque Carrazza que *“o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular”*⁶. É, portanto, direito do RECORRENTE pleitear administrativamente e, se for o caso, em juízo sua imunidade, como o faz no momento. Ressaltam-se os incisos XXXV e LIV do art. 5º da Constituição da República:

“XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;
LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Ocorre que, como foi defendido em sede de Recurso Extraordinário, e ora se passa a expor, a imunidade tributária não foi concedida ao RECORRENTE, mesmo esse se enquadrando nos requisitos estipulados constitucionalmente no art. 150, VI, “c” CR, sendo esse onerado com o ICMS sobre os medicamentos adquiridos.

2.2 FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS - PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DE CONCESSÃO DA IMUNIDADE DO ART.150, VI “C” DA CR

As imunidades do art.150, inciso VI da CR, conforme consta expressamente de seu texto, negam a competência das pessoas de direito público para a instituição de impostos. Estabelece tal inciso as chamadas

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros editores: São Paulo. 2016. 31ª Ed. p. 845.

imunidades genéricas, não excluindo a existência de outras que se possam vislumbrar ao longo do capítulo do Sistema Tributário Nacional^{7/8}.

É negada a competência para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir imposto sobre patrimônio, renda e serviços um dos outros (art. 150, VI, “a”); templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”); patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, fundações, entidades, instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”); livros, jornais e periódicos, além do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”); e fonogramas e videogramas musicais de brasileiros (art. 150, VI, “e”).

Importante, no presente caso, tratar especificamente da imunidade em que se enquadra o RECORRENTE. Assim, destaca-se o estatuído no art.150, VI, da Constituição Federal da República em sua alínea ‘c’:

“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**”.

O preceito estampado no artigo supracitado estimula a sociedade civil, sem fins lucrativos, a agir em benefício das pessoas carentes, suprindo as insuficiências das pessoas políticas no campo da assistência social. Isso porque a própria Constituição da República, em seu art. 203, impõe que “*a assistência social será prestada a quem dela necessitar*”⁹.

⁷ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Título IV “Da Tributação e do Orçamento”; Capítulo I “Do Sistema Tributário Nacional”.

⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Editora Saraiva Jur.: São Paulo. 2017. 8ª Ed. p.110.

⁹ Art. 203 CR. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Desde a Constituição de 1946, em seu art. 31, percebe-se que é de interesse do constituinte garantir a sobrevivência dessas instituições, pois realizam tarefas que caberiam ao Estado fornecer, como é o caso da saúde, educação, alimentação e lazer.

É clara a importância das atividades sem fins lucrativos exercidas pelo RECORRENTE, como entidade de assistência social. Principalmente quando distribui gratuitamente medicamentos para seus pacientes. Neste sentido, importante citar entendimento de Roque Carrazza sobre o assunto:

As instituições de assistência social prestam um favor à sociedade, realizando o que o Estado tinha a obrigação de fazer e, por falta de estrutura adequada e recursos, infelizmente, não faz. A imunidade a impostos, no caso, é uma pequena compensação do muito que estas entidades altruisticamente fazem em favor dos mais necessitados. (...) As instituições de assistência social, sem fins lucrativos, foram declaradas, pela Constituição, imunes a impostos exatamente porque secundam o Estado na realização do bem comum. Melhor dizendo, avocam atribuições que são típicas do Estado (**é o que fazem, por exemplo, as *Santas Casas de Misericórdia, que dão assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes***)¹⁰ – *grifo nosso*.

A Constituição Federal concedeu a imunidade para entidades de assistência social com propósito extrafiscal, para a execução de serviços públicos em caráter subsidiário à estrutura de administração pública direta e indireta, potencializando benefícios para a população com a gestão direta destes recursos.

As entidades imunes prestam serviços públicos essenciais e atendem aos critérios de eficiência e economicidade, com a maximização dos recursos para o atendimento de demandas coletivas. Assim, a extrafiscalidade viabiliza a subsidiariedade da iniciativa privada em relação às estruturas de administração pública direta e indireta, para o cumprimento de fins constitucionais. Aduz o professor Paulo Caliendo sobre esta conexão:

Em nossa opinião a extrafiscalidade recebe proteção multidimensional, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral e os limites

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros editores: São Paulo. 2016. 31ª Ed. p. 936.

gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o princípio da subsidiariedade (...) O núcleo essencial do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos não está longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas¹¹.

Assim, é a intenção do Estado, para a própria eficiência do serviço público, que entidades como o RECORRENTE, que presta assistência à saúde para pessoas carentes, de forma gratuita, usufruam de estímulos como o de serem imunes aos impostos. A concessão de imunidades vai além da desoneração financeira, seu foco principal são os benefícios públicos gerados para a coletividade.

Ademais, nessa esteira, é importante não perder de vista o princípio da capacidade contributiva, intimamente relacionado ao princípio da igualdade. Aquele seria o critério central em matéria de distribuição de carga tributária, sendo possível extrair dele todos os demais princípios da mesma ordem¹². O referido princípio estabelece de maneira singular que *“os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades”*¹³.

Fato é que, no caso em tela, o princípio da capacidade contributiva não é respeitado. Isso porque o RECORRENTE não tem como objetivo a persecução de lucro, sendo entidade sem fins lucrativos que fornece gratuitamente medicamentos para auxiliar na recuperação de seus pacientes. Daí que se extrai a ilação segundo a qual não há concorrência em igualdade de condições com outros hospitais da região que, por sua vez, tenham finalidade lucrativa.

¹¹ VELLOSO DA SILVEIRA, Paulo Caliendo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Porto Alegre. 2013. p. 13.

¹² CHIESA, Clélio. ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96 – São Paulo: LTr, 1997.

¹³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDTr, v.5, set. /out. 2003.

Assim sendo, não resta alternativa ao magistrado senão, por mais esse motivo, reconhecer a imunidade tributária do RECORRENTE, visto que, como não concorre de modo igual aos outros hospitais, deve ser tratado à medida de sua desigualdade. Quer dizer, deve ter sua imunidade respeitada, em razão do que dispõe o próprio princípio constitucional: não havendo finalidade econômica, senão filantrópica, não deve sobre ele incidir a carga tributária em que incorrem outros hospitais.

Ademais, importante ressaltar o enquadramento do Recorrente como entidade de assistência social.

No caso da alínea “c” do art. 150, IV da Carta Magna, o próprio constituinte indica os aspectos materiais para o desfrute da imunidade: além da impossibilidade de instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de entidades de assistência social – próximo tópico a ser abordado -, **a ausência de fins lucrativos e atender todos os requisitos da lei.**

Dessa forma, existem requisitos que as entidades de assistência social devem respeitar, sendo esses pertinentes e adequados à fruição da desoneração constitucional em tela. Conforme enuncia a própria Constituição da República em seu art. 146, inciso II que “*Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*”. Desse dispositivo retiramos que os requisitos a serem respeitados devem ser instituídos por meio de lei complementar, essa devendo apenas limitar-se a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional.

No presente caso, o CTN faz as vezes de tal lei complementar. Seu art. 14 prescreve os requisitos a serem preenchidos: “*I – Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”.

Como já provado nos autos pelo estatuto social do RECORRENTE, bem como pelos livros contábeis apresentados, a entidade se enquadra nos requisitos do art.14 CTN. Isso pois, como entidade sem fins lucrativos, não

distribui seu patrimônio e rendas, bem como reinveste totalmente seus resultados econômicos positivos na própria entidade.

Importante ressaltar que entidade não está proibida de obter superávits, mas apenas, de distribuí-los a qualquer tributo. As atividades remuneradas são necessárias para a manutenção da entidade e de seus programas de benefício social. Nesse sentido, a doutrina:

Suas receitas não precisam ser negativas; tampouco limitar-se a cobrir-lhes os custos operacionais. Pode, ainda, ter sobras financeiras e aplicá-las no mercado financeiro, inclusive no exterior, evitando, assim, que, a médio ou longo prazo, feneça. Basta que os resultados obtidos sejam reinvestidos, no Brasil, na consecução de seus objetivos institucionais.¹⁴

Conforme teor do Estatuto, o RECORRENTE aplica integralmente suas rendas, recursos e eventuais resultados não operacionais na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais no território nacional. Correta seria, então, a pretensão aqui pleiteada de reconhecimento de sua imunidade tributária.

2.2.1 ÓBICE DA INSTITUIÇÃO DE IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS DO RECORRENTE

A alínea “c” do art.150, VI da CR impõe que os entes das instituições de assistência social não sejam onerados em seu patrimônio, renda ou serviços. Portanto, importante discutir no presente caso o óbice da instituição do ICMS sobre os medicamentos adquiridos pelo hospital.

É sabido que os hospitais filantrópicos, como aqui ocorre, adquirem com frequência materiais para a consecução das suas finalidades sociais, os quais integram seu ativo fixo ou com a finalidade de uso e consumo, ou seja, seu patrimônio, já que não realizam posterior operação sujeita ao tributo. Perquirir, portanto, se esses medicamentos adquiridos integram o

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros editores: São Paulo. 2016. 31ª Ed. p. 938.

patrimônio do RECORRENTE é de extrema importância para saber se esta é abrangida ou não pela imunidade.

No caso em tela, é certo que seria inconstitucional a instituição do ICMS sobre os medicamentos adquiridos pelo RECORRENTE. Esses bens, por serem distribuídos gratuitamente aos pacientes, ou seja, por não objetivarem lucro, acabam se tornando custo operacional.

Ademais, não é possível distinguir o “bem” do “patrimônio”, que nada mais é do que um conjunto de bens. Como apontado pela doutrina de Aliomar Baleeiro, “*o patrimônio integra todos os bens móveis e imóveis da instituição, sem distinções*”¹⁵. No mesmo sentido a jurisprudência do STJ, como demonstrado no voto do Ministro Carlos Velloso, no Recurso Especial 203755¹⁶ de sua relatoria:

Ora, o patrimônio se constitui do conjunto dos bens. Destarte, se o bem tem como dono a entidade coberta pela imunidade, esse bem integra o patrimônio dessa entidade, motivo por que a imunidade tem aplicação, às inteiras.

Entendimento esse, também pacificado pelo Supremo Tribunal Federal:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL C.F, art.150, VI, c. I - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II - Precedentes do STF (AI 389118 AgR/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 08/11/02) –*grifo nosso*.

ICMS. IMUNIDADE. (ART. 150, VI, C, DA CF). AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO MERCADO INTERNO. ENTIDADE BENEFICENTE. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades beneficentes. 2. Agravo regimental improvido. Decisão. A Turma, por votação unânime,

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense: 8ª Ed. p. 92.

¹⁶ RE 203755, Relator (a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 17/09/1996, DJ 08-11-1996 PP-43221 EMENT VOL-01849-08 PP-01727.

negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Eros Grau. 2ª Turma, 30.09.2008 (AI 535922 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator (a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 30/09/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma)” – *grifo nosso*.

Na presente seara, importante ressaltar o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à importação de mercadorias realizadas por entidades de assistência social:

“ICMS. IMUNIDADE. (...) Aquisição de mercadorias e serviços no mercado interno. Entidade beneficente. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades benéficas (STF, 2ª T, AI 535.922-AgR, Relatora Ministra Ellen Gracie, julgado em 30.09.2008, DJ 13.03.2009) – grifo nosso

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA REALIZADA POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. II - Agravo improvido. (AI 669.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 17.4.2009) – grifo nosso”.

Ora, entende a Suprema Corte que devem ser imunizadas entidades de assistência social que utilizem as mercadorias na prestação de seus serviços. Lógica essa que deveria ser estendida ao presente caso, principalmente pelo fato de que os medicamentos comprados pelo RECORRENTE, diferentemente dos julgados que se referem a medicamentos importados, foram adquiridos no mercado interno.

O que se verifica, infelizmente, é um tratamento destoante conforme a origem do produto. Se nacional, advindo do mesmo estado, como no caso desses autos, incide a tributação. Por outro lado, tratando-se de produto importado, não ocorre a cobrança. Ora, em atenção ao princípio da isonomia, não pode haver qualquer resquício de discriminação dos produtos em razão da origem.

Nesse sentido, e até para que sejam evitadas quaisquer ofensas ao art. 152 da CR, tem-se que:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.¹⁷

Seria mais coerente exaltar a economia interna do país, de forma a incentivar os negócios locais, do que enaltecer uma cultura de compras de produtos estrangeiros. É nesse sentido a prescrição do constituinte no art. 3º, incisos II e III da CR, quando afirma “*constituírem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil II- garantir o desenvolvimento nacional; III- (...) e reduzir as desigualdades regionais*”.

2.3 EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART.150, VI, “C” DA CR AO ICMS. ÔNUS FINANCEIRO PELO RECORRENTE. POSSIBILIDADE DA CONCESSÃO DE IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE DE FATO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está previsto no artigo 155, inciso II da CF, recaindo sua incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Trata-se de imposto incidente sobre a produção e a circulação, de modo que a repercussão econômica do respectivo ônus atinge toda a cadeia de circulação, sendo ao final suportada pelo consumidor final. Sua própria natureza vem a comportar o repasse do respectivo encargo financeiro, razão pela qual é classificado como um imposto indireto.

A propósito da distinção entre impostos diretos e indiretos, veja-se a lição de Luciano Amaro:

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros editores: São Paulo. 2013. 29ª Ed. p. 88.

Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos, é a que divide os tributos em diretos e indiretos. Os primeiros são devidos, "de direito", pelas mesmas pessoas que, "de fato", suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, "de direito", por uma pessoa (dita "contribuinte de direito"), mas suportados por outra ("contribuinte de fato"): o "contribuinte de direito" recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o "contribuinte de fato"; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos¹⁸.

A natureza de imposto indireto do ICMS, com o consequente repasse financeiro do ônus tributário na cadeia de circulação, se apresenta como uma relevante circunstância para aferir a legitimidade da imunidade ao RECORRENTE no presente caso.

Isso pois, como em recente discussão sobre a incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS no RE 574706 perante o STF, “os valores embutidos no preço da operação, para fins de recolhimento do ICMS, não poderiam ser compreendidos como uma riqueza, já que, em verdade, tratar-se-iam de um ônus fiscal”¹⁹.

Da mesma forma, no debate recente do STJ que entendeu pela configuração de apropriação indébita nas hipóteses de o ICMS ser declarado, mas não recolhido, firmou-se o entendimento segundo o qual tal prática consiste em crime que pode levar a uma pena de 6 meses a 2 anos de prisão²⁰.

Nesse sentido, transcreve-se trecho do voto do Relator, Ministro Rogério Schietti Cruz:

A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor

¹⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva. 2004. 10. Ed. p.90.

¹⁹ RE 574706 RG, Relator (a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 24/04/2008, Dje-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-10 PP-02174.

²⁰ HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018.

final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto. Não há, portanto, "descontos" em nenhuma circunstância (STJ - HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018).

Daí se configurar o crime de apropriação indébita para aquele que não realizar o pagamento: o contribuinte de direito apenas deve adiantar o recolhimento, sendo ele reembolsado na operação seguinte. Se não repassar o montante ao fisco, restará configurado o crime.

Portanto, não há que se defender que na cadeia do ICMS existe apenas preço. O que há é tributo, pois, se fosse meramente preço, não se haveria de falar em apropriação indébita por ausência de recolhimento do referido imposto.

Ora, não é lógico que o ordenamento jurídico seja interpretado de forma a se aceitar que o montante repassado nas operações do ICMS seja, quando favorável ao fisco, tido como tributo (incidindo o contribuinte no crime de apropriação indébita), e, posteriormente, se não for favorável ao fisco, como mero preço (não tendo o contribuinte sua imunidade tributária reconhecida). Entendimento contrário ao exposto seria estabelecer um peso e duas medidas, o que não se concebe.

Indo adiante, deve-se ressaltar que, no presente caso, sendo o RECORRIDO entidade de assistência social sem fins lucrativos, o ônus financeiro das operações de compra de medicamento não deveria existir. Isso pelo fato de estar sendo onerado o seu patrimônio, situação essa expressamente vedada pelo dispositivo constitucional art. 150, VI, "c".

A referida imunidade atinge o ICMS cobrado de forma indireta sobre o patrimônio da entidade quando da aquisição de insumos necessários à realização de sua função social. Vê-se o art. 166 do CTN:

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

Da interpretação do Código Tributário Nacional, há que a restituição de tributos que comportem transferência de encargo financeiro somente será feita a quem prove assumir essa responsabilidade financeira. Nesse sentido, tem-se que fazer uma análise orgânica do direito para além das amarras terminológicas (contribuinte de fato x contribuinte de direito), tendo em vista as reais relações de consumo. Economicamente, o RECORRENTE suporta o efeito pecuniário da incidência tributária, dessa forma, poderia, inclusive, pleitear a repetição de indébitos.

Tal efeito pecuniário gerará efeitos graves à sociedade, que para serem adequadamente compreendidos, perpassa exame, ainda que breve, sobre o fenômeno da cadeia do ICMS. Isso porque o valor do aumento real do preço do produto é superior àquela porcentagem que consta na alíquota.

Por exemplo, se um determinado medicamento vendido pelo fornecedor custa R\$ 1000,00, e a alíquota no estado (como é o caso do Rio Grande do Sul) é de 18%, o preço que o RECORRENTE será obrigado a pagar não será de apenas R\$ 1180,00 (resultado da soma entre o custo do produto mais 18% desse valor). O custo será de R\$ 1219,51²¹, ou seja, há um aumento real de quase 22% na quantia com a qual uma entidade social sem fins lucrativos será obrigada a arcar.

A fórmula para se chegar a esse resultado é simples: deve-se dividir o custo do produto pelo resultado de $(1 - x)$, sendo “x” o valor da alíquota em porcentagem. Daí que não reconhecer a imunidade no caso concreto seria, na prática, diminuir a eficiência do tratamento de saúde de um hospital em quase 22%, entendimento que viola todo o norte interpretativo da Constituição da República, conforme já se discorreu.

Por todo exposto, conclui-se que a mera formalidade, posta pelo supracitado Luciano Amaro, das denominações “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” não condiz com a realidade das relações econômicas.

O Recorrente entende oportuno citar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece a legitimidade do contribuinte de fato

²¹ $1000 / (1 - 18\%) = 1000 / 0,82 = 1219,51$.

para pleitear devolução de tributo no qual ele supostamente não figuraria no polo passivo.

“TRIBUTÁRIO - REPERCUSSÃO - CONTRIBUINTE DE FATO - RESTITUIÇÃO - LEGITIMIDADE - CTN. ART. 166. O contribuinte de fato está legitimado para reclamar a devolução do tributo indevidamente recolhido pelo contribuinte de direito. Assim dispõe, a contrario sensu, o art.166 do CTN” (STJ, 1. Turma, REsp 276469/SP, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 14/08/2001, DJU 01/10/2001)” – *grifo nosso*.

Ademais, válido notar o posicionamento do STJ nas demandas que envolvam energia elétrica:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA. 1. O consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e de fato. A distribuidora de energia elétrica não é contribuinte do imposto ICMS, mas mera responsável pela retenção, pois limita-se a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Ilegitimidade de parte das empresas recorrentes afastada. (REsp 838.542/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/08/2006, p. 335)” – *grifo nosso*.

Com o efeito, pela discussão em questão, o ICMS permite a transferência do encargo tributário final das mercadorias e serviços, como nos casos de energia elétrica, telecomunicações e transportes. Assim, quando as instituições imunes adquirem mercadorias ou contratam serviços, acabam pela repercussão patrimonial assumindo o ônus financeiro correspondente à parcela do ICMS embutida nos preços. A conclusão é de que, por ser admitido ao contribuinte de fato a restituição em razão do repasse econômico, igualmente é possível aferir que a imunidade deve levar em consideração o real adquirente ao qual o ônus é suportado.

Reitera-se, aqui, que a exigência do ICMS para entidades imunes retira diariamente parcela significativa dos seus recursos, montante financeiro imprescindível para a realização de relevantes serviços públicos. Nesse sentido, relembra-se ainda que a Constituição Federal concede a imunidade com propósito extrafiscal, para a execução de serviços públicos em caráter subsidiário à estrutura de administração pública direta e indireta,

potencializando benefícios para a população com a gestão direta destes recursos. As entidades imunes prestam serviços públicos essenciais e atendem aos critérios de eficiência e economicidade, com a maximização dos recursos para o atendimento de demandas coletivas.

Assim, imprescindível seja reconhecida a imunidade tributária do RECORRENTE, instituição filantrópica HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA, com relação ao ICMS constante nos produtos adquiridos no mercado interno. Consoante o magistério do tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho²²:

A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência de impostos sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de fato. A imunidade em tela visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres e, de certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação lato sensu.

Sublinha-se, os remédios adquiridos pelo RECORRENTE destinam-se à incorporação no seu patrimônio para a consecução de suas atividades fim. Exatamente por esse motivo são distribuídos gratuitamente para seus pacientes. Destaca-se voto divergente do ilustre Ministro Gilmar Mendes, cujo entendimento prevaleceu, no acórdão relativo aos embargos de divergência no Recurso Extraordinário nº 210251, de 26/02/2003²³, sobre o efeito do tributo no patrimônio da entidade imune:

“(…) Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que, pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura suficiente para afastar a aplicação da imunidade na espécie. **A propósito, continua atual, a meu ver, a lição de Baleeiro: ‘A imunidade, para alcançar os efeitos da preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado,**

²² COELHO Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Forense: Rio de Janeiro. 2010. 11ª Ed p. 257.

²³ EMENTA: “Recurso extraordinário. Embargos de Divergência. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. 3. Entidades beneficentes. Preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas. 4. Embargos de divergência rejeitados. ” (RE 210251 EDv, Relator (a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/02/2003, DJ 28-11-2003 PP-00011 EMENT VOL-02134-02 PP-00347)”

deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, defalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza (...)' É claro, não se pode ignorar que se cuida de imposto que, pela repercussão econômica e eventual, poderia não onerar o contribuinte de direito, mas, sim, o contribuinte de fato.” – grifo nosso

Quanto ao ponto da extensão da imunidade aos impostos diretos e indiretos, conclui-se que não deve ser realizada distinção quanto à interpretação da imunidade constitucional. Independentemente da natureza do imposto, ele não deve incidir sobre o patrimônio ou a renda das entidades imunes, como no caso em tela, em razão da norma constitucional de limitação negativa da competência tributária.

III. PEDIDO

Pelo exposto, respeitosamente se requer a Vossas Excelências seja dado provimento ao **Recurso Extraordinário** interposto, reconhecendo a imunidade tributária da Recorrente como entidade de assistência social, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, assim declarando a insubsistência da cobrança do ICMS sobre os medicamentos adquiridos de fornecedores nacionais com a finalidade de distribuição gratuita aos pacientes da entidade.

Nestes termos,

Pede deferimento.

Local, 15 de novembro de 2018.
ADVOGADO/OAB

IV.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva. 2004. 10. Ed.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense: Rio de Janeiro. 8. Ed.

BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades tributárias; limitações constitucionais ao poder de tributar. Dialética: São Paulo. 1999.

CARRAZA, Roque Antonio; Curso de Direito Constitucional Tributário. Editora Malheiros: São Paulo. 29ª Ed. 2013.

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros editores: São Paulo. 2016. 31ª Ed.

_____. ICMS. Malheiros Editores: São Paulo. 2003. 9ª Ed.

CARVALHO, Paulo de Barros; Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva: São Paulo. 20ª Ed. 2018.

CHIESA, Clélio. ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96 – São Paulo: LTr, 1997.

COELHO Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Forense: Rio de Janeiro. 2010. 11ª Ed

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, v.5, set./out. 2003.

_____. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário. p.101.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Editora Saraiva Jur.: São Paulo. 2017. 8ª Ed.

SARLET, Ingo Wolfgang. As dimensões da dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. Livraria do Advogado: Porto Alegre. 2009.

VELLOSO DA SILVEIRA, Paulo Caliendo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Porto Alegre. 2013.