

II TAX MOOT BRASIL
08 A 09 DE NOVEMBRO DE 2018

EQUIPE Nº 104

MEMORIAL DA RECORRIDA
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECORRENTE	RECORRIDO
HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA	ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

BRASÍLIA/DF
Memorial submetido em 15.09.2018

ÍNDICE

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	3
I. DOS FATOS	5
II. DO DIREITO	5
II.I Da Imunidade Tributária E Da Natureza Da Entidade Imune	5
II.II Do Aspecto Pessoal Do Imposto: Contribuinte De Fato X Contribuinte De Direito	7
II.III Da Imunidade Restrita Ao Sujeito Passivo (Contribuinte De Direito) Da Relação Jurídico-Tributária	9
II.IV Do Precedente Do Supremo Tribunal Federal	12
II.V Do Entendimento Do Supremo Tribunal Federal Sobre O Tema, Com Base No Já Referido Precedente	13
II.VI A Interpretação Formal Da Norma Imunizante	18
II.VII As Consequências Econômicas Da Concessão Equivocada Da Imunidade	20
III. DOS PEDIDOS	21

REFERÊNCIAS:

- AMARO, Luciano. In Imunidades Tributárias. CEU/RT, 1998.
- ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros Editores, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias - teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8988103/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-19711-sc-2005-0039044-6> Acesso em 10/09/2018
- <https://jus.com.br/artigos/10947/a-nao-incidencia-dos-impostos-indiretos-em-operacoes-de-venda-realizadas-por-entidades-imunes> Acesso em 10/09/2018
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. Pesquisas Tributárias, Nova série, nº 4, Tema: Imunidades Tributárias. Coord Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013. p. 208).
- MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, Pesquisas Tributárias, Nova série, nº 4, Tema: Imunidades Tributárias. Coord Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade de entidades religiosas e de Assistência Social, sem fins lucrativos – Aspectos Constitucionais e de legislação complementar e ordinária. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 196, p. 166, jan. 2012
- MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PESTANA, Márcio. O princípio da imunidade tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

SOUZA, Leandro Martins de. ICMS e IPI: Imunidade tributária das instituições de assistência social a impostos indiretos quando na condição de contribuintes de fato. In Imunidades Tributárias.

TORRES, Ricardo Lobo, Pesquisas Tributárias, Nova série, nº 4, Tema: Imunidades Tributárias. Coord Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, Editora RT e Centro de Extensão Universitária, 1998.

VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidades Tributárias. Carta Forense, jan. de 2009, Disponível em: www.cartaforensen.com.br. Acesso em 06/09/2018

I – DOS FATOS

O caso em tela versa sobre Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia, situado na cidade de Porto Alegre (Rio Grande do Sul). O presente recurso, de forma equivocada, como demonstrar-se-á, busca a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS incidente na aquisição de medicamentos.

Cumprе esclarecer que, embora de fato não exista política de benefício fiscal que evite a incidência do ICMS, não estamos tratando de um caso abarcado pelo rol de imunes disposto no artigo 150, inciso VI, *alínea 'c'*, da Constituição Federal, uma vez que o ICMS é pago pelos fornecedores, sendo, então, o preço repassado aos consumidores.

Portanto, a questão em debate é se a imunidade tributária disposta no artigo 150, inciso VI, *alínea 'c'*, da Constituição Federal, recai sobre o “contribuinte de fato” do ICMS (caso da Recorrente), ou somente sobre o contribuinte de direito (fornecedor dos medicamentos). Com isso, é imperioso que, para a análise da controvérsia, se tenha em vista que o Hospital, ora Requerente, **sequer faz parte da relação jurídica do tributo (regra matriz tributária)**.

II – DO DIREITO

II.1 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E DA NATUREZA DA ENTIDADE IMUNE

Para a análise referente à imunidade tributária, não podemos deixar de observar, em um primeiro momento, o próprio dispositivo constitucional:

“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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (grifou-se)”

Trata-se de autêntica imunidade tributária [Melo, 1997, p. 98] relacionada à instituição de assistência social, de forma que importa sublinhar que o Estado deixa de tributá-las, ou melhor, veda a tributação [Carvalho, 1998, p. 124] com o objetivo de viabilizar o cumprimento de direitos fundamentais exercidos por essas entidades (prestação médico-hospitalar).

Assim, o legislador constituinte [Queiroz, 2009, p. 217] limitou a ação estatal de criar tributos [Velloso, 2009], instituindo as imunidades, que caracterizam a não incidência de determinados tributos sobre determinadas realidades e pessoas [Carazza, 2010, p. 745].

Importa salientar que a Carta Constitucional confere imunidade tributária aos entes que se encaixam na categoria de assistência social quando os fatos e situações, objeto da imunidade, estejam relacionados às finalidades essenciais [Ávila, 2008, p. 235; Amaro, 1998, p. 143-151], contudo, não sendo este o único critério a ser respeitado para incidência da eximente. Diante disso, verifica-se a preocupação Estatal em conferir, sim, imunidade àquelas que atuam paralelamente ao Estado.

Neste cenário, faz-se pertinente a compreensão do que é uma entidade assistencial e porque ela é imune. Nas palavras dos professores Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, a entidade seria imune:

“Para cumprimento desses objetivos sociais, o Estado necessita do apoio e da **cooperação** de toda a sociedade, eis que sozinho não consegue

disponibilizar recursos suficientes para **atendimento** dessas **finalidades**, principalmente nas áreas de educação, saúde e assistência social, que são **fundamentais para a dignidade humana e o bem comum da sociedade**". (grifou-se)

É nesse contexto que se insere o Hospital Santa Casa de Misericórdia, ora Recorrente, uma vez que, por meio de políticas públicas e em prol do interesse comum e da promoção da dignidade da pessoa humana [Serrano, 2009, p. 31/32], acaba por complementar as atividades do próprio Estado.

Sendo assim, é incontroverso que o Hospital Santa Casa de Misericórdia goze de imunidade devido a seu caráter assistencial [Esclarecimento 35], sendo a discussão pautada referente à possibilidade, ou não, dessa imunidade alcançar as operações em que o Hospital figure como contribuinte de fato, hipótese do caso em tela que será melhor explanado, em razão de sua relevância, mais adiante.

Dessa forma, feitas tais considerações, tem-se que a imunidade destinada às entidades de assistência social, sem fins lucrativos, não se trata de um privilégio. Isso porque, a finalidade desta imunidade não é beneficiar, e sim incentivar os fins de tais entidades [Costa, 2006, p. 72]. Veja-se **que a própria Constituição Federal garante a imunidade das entidades beneficentes de assistência social de forma restritiva**, isto é, somente quanto aos impostos sobre "*o patrimônio, a renda ou os serviços*", relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas [art. 150, § 4º, da CF] e quando atendidos os requisitos da lei [art. 150, VI, c, da CF].

II.II - DO ASPECTO PESSOAL DO IMPOSTO: CONTRIBUINTE DE FATO X CONTRIBUINTE DE DIREITO

Tratando do aspecto pessoal do imposto, se faz fundamental destacar que na relação tributária figuram dois sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo. Assim, somente entre esses dois polos, em regra, cabe discussão acerca da cobrança de tributos, pois são quem realizam e compõem a atividade tributária. Isso é o que se chama de relação jurídico-tributária, que, por força da ordem

tributária, estabelece-se uma relação jurídica entre o Estado e o particular. [Schoueri, 2018, p. 497].

Dessa forma, parece simples estabelecer e identificar os sujeitos da relação, o sujeito ativo é o credor da obrigação, e, o sujeito passivo, é o devedor. Podendo ocorrer confusão quando o sujeito passivo da relação não é quem suporta o ônus econômico, caso verificado na presente demanda.

Essa confusão pode se dar, por exemplo, nos casos relacionados a impostos indiretos, como o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), genericamente previsto na Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II. O ICMS é um exemplo de imposto indireto, o que significa que o ônus pode ser repassado ao contribuinte de fato, mas estará atrelado ao preço do produto.

Veja-se que a própria doutrina elaborou a classificação dos tributos em diretos e indiretos, identificando-se os diretos como aqueles incidentes sobre o próprio cidadão/sujeito passivo, e os **indiretos como aqueles em que o tributo é repassado, ou seja, incidente sobre o consumidor final/terceiro, que não participa da relação jurídica tributária.**

Dada a diferenciação, tem-se que conforme a classificação (direito/indireto), saber-se-á se se trata de tributo com repercussão econômica (repasse a terceiros) ou não. Frisando-se que, nos casos dos indiretos é que será indispensável o claro discernimento entre as figuras de contribuinte de fato e de contribuinte de direito, as quais são objeto deste tópico.

O autor Leandro Paulsen bem conceitua o que é o contribuinte de direito quando diz que "**o contribuinte é aquele que guarda relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador**, conforme a definição do artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional". [Paulsen, 2008, p. 143]. (grifou-se)

Diferentemente, o contribuinte de fato é aquele que faz parte de uma relação contratual, em nada se relacionando com o sujeito ativo da relação tributária acima mencionada. O contribuinte de fato é aquele que compra o produto e vê o imposto incluído no valor desse, considerando a tributação um custo de aquisição.

O contribuinte de fato, também reconhecido, na maioria das vezes, como consumidor final, não é detentor de legitimidade tributária sobre o produto que compra. Inclusive, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi nesse sentido quando do julgamento de legitimidade para pleitear restituição de IPI (imposto indireto também), o qual se colaciona:

"TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. 1. O Superior Tribunal de Justiça, após o julgamento do REsp 903.394/AL, Rel. Min. Luiz Fux, DJ. 26/04/10, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art 543-C do CPC), pacificou o entendimento de que **"o 'contribuinte de fato' não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo 'contribuinte de direito', por não integrar a relação jurídica tributária pertinente."** 2. Agravo regimental não provido. (STJ - Ag/Rg nos EDcl no Resp 1441367 RS 2014/0046582-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 23/09/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2014)". (grifou-se)

Assim, uma vez estabelecidas as diferenças entre os indivíduos, não há que se falar em imunidade (benefício constitucional para relações fiscais) nas relações contratuais entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, nas quais o primeiro (sujeito da relação tributária) repassa de forma legal o respectivo imposto no valor atribuído ao produto que é objeto da venda.

II.III - DA IMUNIDADE RESTRITA AO SUJEITO PASSIVO (CONTRIBUINTE DE DIREITO) DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Aqui, concordam as partes que a imunidade tributária é, sim, um direito fundamental de seus beneficiários, figura representada pelo Hospital Santa Casa

de Misericórdia nesta lide. Aliás, não pairam dúvidas sob esse ponto. Entretanto, o que se discute no presente recurso, é o direito à imunidade de sujeito que não faz parte da relação tributária.

Esse direito, conforme aduz Roque Antônio Carrazza, "é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular". [Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário - 22ª Edição, pg. 688]

Assim, não se está aqui a questionar se a entidade de assistência social é ou não beneficiária da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, *alínea 'c'*, da Constituição Federal, mas sim, esclarecer que, **no caso pleiteado de ICMS, não é a entidade sujeito de direito, pois essa não está na posição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária.**

O Código Tributário Nacional traz, claramente, o conceito de sujeito passivo em seu artigo 121, referindo que " é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". Verifica-se dessa definição que sujeito passivo é aquele que possui a relação direta com o tributo, no caso em tela, o imposto de circulação de mercadorias e serviços (ICMS), sendo assim a figura da relação tributária, que participa dela em suas obrigações principais e acessórias.

Em diferente posição está o Hospital Santa Casa de Misericórdia, que arca com o valor do produto, no qual está integrado indiretamente o imposto suprarreferido. É o fenômeno da repercussão econômica, sendo a entidade, aqui, consumidora final, e não sujeito da relação tributária.

Importante mencionar que o entendimento é o mesmo se a discussão for com relação à imunidade recíproca dos entes, prevista na *alínea 'a'*, inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal. O Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal pacificaram o entendimento de que, nos casos de impostos indiretos, estes incidirão, mesmo que o consumidor final (contribuinte de fato) seja imune, pois a pertinência da imunidade é com relação ao contribuinte de direito.

Tal entendimento se consolidou no Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário 186.175 de 23/08/2006 e, também, no Superior Tribunal de Justiça, que decidiu:

"TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – TELECOMUNICAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTOS – ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "A", DA CF – SUPOSTA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INEXISTÊNCIA.

1. Restringe-se a controvérsia acerca da imunidade tributária recíproca entre o município e o Estado membro no que tange à incidência do ICMS.

2. A imunidade recíproca ou intergovernamental recíproca decorre da essência do sistema federativo pátrio. Por certo, depreende-se da Constituição da República que os entes de Direito Público, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre diversas entidades, serviços ou renda uns dos outros. (Art. 150, inciso VI, *alínea "a"*, da CF).

3. Na hipótese dos autos, **o ICMS não incide sobre o patrimônio a renda ou os serviços do Município, mas, incide sobre o fornecimento dos serviços de energia elétrica e de telefonia por ele consumidos, descaracterizando, por conseguinte, a suposta imunidade recíproca do art. 150, inciso VI, *alínea "a"*, da Constituição da República.**

Recurso em mandado de segurança improvido [Recurso em Mandado de Segurança 19711/SC. Relator : Ministro Humberto Martins, DJ 09.03.07]".

A finalidade de demonstrar que a imunidade dos entes federativos também não se estende quando esses estiverem na posição de contribuinte de fato é primordial, sendo evidente que o benefício somente se aplica ao sujeito imune se este for contribuinte de direito da relação, não sendo viável interpretação extensiva às normas previstas na Magna Carta.

Veja-se, então, que **a Constituição Federal, ao garantir a imunidade às entidades de assistência social, protege-as enquanto na posição de contribuinte/sujeito passivo da relação**, o que não se vislumbra no presente caso.

Em sendo assim, não se está desconsiderando a importância da atuação do Hospital Santa Casa de Misericórdia, que é fundamental para o funcionamento social do Estado, mas sim, demonstrando que **o benefício pleiteado é inviável, por previsão constitucional expressa, que não**

reconhece a imunidade nem para o consumidor final, nem para as entidades de assistência social, nem para os entes federativos.

II.IV - DO PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Por tudo até aqui exposto, se faz indispensável esclarecer acerca da existência do precedente RE 608.872, semelhante à presente lide, sendo sua análise importante para que se encontre a solução correta à resolução do caso, qual seja, o desprovimento do Recurso.

Veja-se que se trata de recurso da relatoria do Ministro Dias Toffoli, que visa a debater se a regra imunizante do artigo 150, inciso VI, *alínea 'c'*, da Constituição Federal se estende ao ICMS incidente sobre os insumos, medicamentos e serviços adquiridos por entidades de assistência social na qualidade de consumidoras, isto é, como contribuintes de fato e não de direito.

Em relação a este precedente, ocorreu, inclusive, manifestação da douta Procuradoria Geral da República, por meio de parecer opinativo da lavra do Subprocurador Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, que também se posicionou pela impossibilidade de se deslocar a imunidade do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, na hipótese em que a entidade assistencial figura como adquirente na operação de circulação de mercadorias.

Todavia, embora incontroversas as semelhanças já apontadas entre o precedente e o caso em tela, não é possível utilizá-lo como *leading case* [Esclarecimento nº 16]. Neste cenário, a análise de precedente não pode se dar no sentido vinculante, isto é, independentemente da situação ou fato que ensejariam a mesma aplicação da tese, pois, no presente, o objeto é específico em relação à aquisição de produtos utilizados na atividade-fim do ente imune, não se estando diante de uma aplicação obrigatória dos fundamentos abordados no Recurso Extraordinário 608.872.

Ainda assim, inexistindo a força obrigatória e vinculante do julgado, é fundamental que não se desconsidere o indicativo de entendimento existente.

Explica-se. Mesmo que não seja obrigatória sua aplicação, é importante que seja considerada a linha jurídica já adotada pelo Supremo Tribunal Federal, atendendo à regra de aplicação dos precedentes e a fim de harmonizar a jurisprudência relacionada ao tema.

Neste contexto é que se está a tratar, na presente peça, de sequência de argumentos das questões inerentes às controvérsias do caso, quais sejam, a imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, *alínea 'c'*, da Constituição Federal, a impossibilidade da norma imunizante alcançar não só o contribuinte de direito, bem como o contribuinte de fato e também as possíveis externalidades negativas que o provimento do recurso poderia acarretar.

II.V - DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA, COM BASE NO JÁ REFERIDO PRECEDENTE

A celeuma que envolve o caso é se as atividades prestadas pelas entidades de assistência social poderiam (entende-se que não) conferir aos fornecedores particulares a não incidência do ICMS na venda de mercadorias e serviços. Para tratá-la, é fundamental que se faça uma contextualização dos precedentes judiciais.

Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva, definida como aquela que "alcança as pessoas em razão de sua natureza jurídica" [Schoueri, 2018, p. 438], 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 discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido [STF, RE nº 608.872]. Neste sentido, o STF vem se posicionando pela impossibilidade de se estender ao particular vendedor (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que detém o adquirente de mercadoria, ora Hospital (contribuinte de fato).

A jurisprudência da Suprema Corte já tratou do tema em algumas oportunidades, sendo a com maior identidade ao caso em tela o Recurso

Extraordinário 608.872, de relatoria do Ministro Dias Toffoli e já citado anteriormente. O Supremo Tribunal Federal, embora em dados momentos tenha se manifestado de forma diferente (nestes casos houve rápida retomada ao entendimento consolidado), é coerente no que diz respeito à impossibilidade de estender a imunidade às entidades quando figurem na condição de contribuinte de fato.

Do que se extrai da análise histórica feita no próprio RE 608.872, o tema suprarreferido começou a ser tratado na década de sessenta. À época, as controvérsias versavam sobre o imposto federal do selo e se firmou o entendimento de que: “Após a E. C. nº 5 de 21.11.61, 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” (Súmula 486).

Isto é, o imposto era devido pelo contribuinte de direito (que não possuía imunidade tributária), ainda que o encargo financeiro do tributo, por força da repercussão econômica, fosse repassado aos entes imunes (contribuinte de fato), como, por exemplo, ocorre no caso em análise em relação ao fornecedor de medicamentos e ao Hospital.

Nesse contexto, entende o Ministro Dias Toffoli, acerca da Súmula 468, ser desimportante, para o reconhecimento da imunidade, o exame da translação econômica do tributo envolvido.

Anos depois, na década de setenta, ainda seguindo a análise histórica feita no RE 608.872, o tema volta a ser tratado no Supremo, ao apreciar o RE nº 68.097/SP-EDv, o RE nº 68.215/SP-EDv e o RE nº 67.625/SP-Edv, em que se conclui, quanto à imunidade recíproca, pela impossibilidade dessa alcançar o ente de direito público adquirente de mercadorias que, na condição de contribuinte de fato, suportasse a repercussão econômica do imposto de consumo.

Ainda nos termos da decisão, entendeu-se que a imunidade estaria relacionada apenas com o contribuinte de direito, sujeito passivo da relação jurídico-tributária que realiza o fato imponible previsto na lei, não tendo relevância a figura do contribuinte de fato, que como já destacado, sequer faz parte da relação jurídica do tributo.

Isto é, a relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da legislação, de forma que somente ao sujeito passivo da obrigação, e não a terceiro, pode dizer respeito à imunidade.

Neste sentido, as lições do Ministro Eloy da Rocha, no RE nº 68.538/SP:

“A circunstância de, nesse imposto, como em outros, ser contribuinte de fato o consumidor, ou nele, afinal, repercutir, economicamente, o imposto, é irrelevante para o problema da imunidade. **Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem.**” (grifou-se)

Novamente, dessa vez no ano de 1976, ao julgar o RE nº 69.080/SP-EDv, o Tribunal Pleno entendeu não ser possível estender a imunidade tributária recíproca (art. 31, V, a, da Constituição Federal de 1946) às pessoas privadas (contribuintes de direito) que vendessem bens ou mercadorias às entidades públicas, ainda que, por força da translação, o encargo do imposto de consumo relativo à operação fosse repassado a essas últimas (contribuintes de fato).

Diante disso, também no ano de 1976, o Supremo Tribunal Federal, aprovou Súmula nº 591, preconizando que: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Assim, nos termos do que entende o Ministro Dias Toffoli no voto até aqui referenciado (Recurso Extraordinário 608.872), não se pode compreender de forma equivocada a análise da posse do “bem” envolvido na operação tributada. Isso pois:

“tal alegação ora poderia servir para a figura do contribuinte de direito, que, com a venda, incorpora renda a seu patrimônio, ora poderia servir ao contribuinte de fato, que agrega o bem adquirido no mercado interno a seu universo patrimonial – não raro, a incidência tributária pressupõe uma movimentação de riquezas”.

No mais, ainda a título exemplificativo do consolidado entendimento acerca da imunidade apenas ao contribuinte de direito- *aquele que compõe a relação tributária*-, calha referir a hipótese de imunidade para importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios, pois, nesse caso, figurará como contribuinte de direito- *aquele que importa*-, ou seja, sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Dessa forma, não se pode permitir que a imunidade alcance outras pessoas, quais sejam, os vendedores de mercadorias à entidade, uma vez que se estaria confundindo a figura do contribuinte de direito e a do contribuinte de fato.

Sendo assim, e considerando o cotejo jurisprudencial já feito pela Suprema Corte, conforme pontuado acima, verifica-se que a imunidade tributária somente produz efeitos com relação ao ente beneficiário quando este, de fato, compuser a relação tributária, não bastando ser consumidor numa relação contratual, motivo por que, torna-se irrelevante investigar a repercussão econômica do tributo.

No caso concreto, pouco importa o fato de o Hospital, ora Recorrente, suportar o ônus da carga tributária, pois isso decorre da característica intrínseca ao próprio imposto, qual seja, o de ser um tributo indireto, sendo o **Hospital somente contribuinte de fato deste, sequer integrando a relação tributária.**

Nesta senda, além dos precedentes já referenciados, cita-se entendimento do Ministro Luís Roberto Barroso, no âmbito do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 758.886:

"O repasse do ônus financeiro, típico dos tributos indiretos, não faz com que a condição jurídica ostentada pelo ente federativo na **condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária seja deslocada para a figura do consumidor da mercadoria ou serviço**".

Neste sentido, ainda, os ensinamentos do professor Ricardo Lodi Ribeiro, 2010:

"Em relação aos tributos indiretos, **as imunidades constitucionais serão aplicáveis quando a entidade imune for contribuinte de direito, pouco importando se o encargo financeiro é transmitido a terceiro**. Assim, é aplicável a imunidade do artigo 150, inciso IV, alínea c, da Constituição Federal em relação ao ICMS que seria incidente sobre as operações de circulação de mercadorias das entidades beneficentes. Porém, **se a entidade imune for apenas contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade**. É que a Constituição só imuniza os impostos em que o ente imune é o contribuinte de direito" (grifou-se).

Tal entendimento também é defendido pelo professor Leandro Paulsen, 2008:

"Importa, para a verificação da existência ou não da imunidade, a posição de contribuinte, nos moldes do raciocínio que inspirou a Súmula nº 591 do STF. Conforme orientação atual do STF, seguindo a linha da referida súmula, descabe verificar se o ente imune é ou não contribuinte de fato, pois a repercussão econômica não está em questão. Ora, se a Constituição diz que é vedado cobrar impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão econômica do tributo para efeito de decidir se é devido ou não. Note-se que a imunidade faz com que não haja competência para a instituição do imposto"

Destarte, a relação tributária não pode ser confundida com uma relação contratual, isto é, o preço pago pelo consumidor não engloba, de forma obrigatória, o tributo. Esta inclusão é circunstancial e independe de qualquer norma jurídica, de forma que a pertinência está apenas em saber quem paga (contribuinte de direito) [Machado, 2009, p. 286/287]. O consumidor ou usuário não pode se confundir com o contribuinte, tanto que este primeiro precisa ser informado a respeito dos tributos que oneram as mercadorias e serviços [Machado, 2013, p. 208].

Para concluir, refere-se que o precedente citado anteriormente (Recurso Extraordinário 608.872) gerou a seguinte tese:

Tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF - “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”. (grifou-se)

Nesta senda, embora seja difícil desconsiderar as razões de pedir da Recorrente, não se olvidando do valor das ações por ela desempenhadas, entende-se que não se pode, em hipótese alguma, ultrapassar os limites impostos não só pelo texto constitucional, como também pela leitura que o próprio Guardião da Magna Carta faz deste.

Por todo exposto, reitera-se que não é possível que a imunidade tributária alcance o ente que figura como contribuinte de fato, por todos os motivos aqui elencados e por sequer a Recorrente figurar em algum dos polos da obrigação tributária existente no caso concreto.

II.VI – A INTERPRETAÇÃO FORMAL DA NORMA IMUNIZANTE

Conforme amplamente explanado até aqui, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que incidem os impostos indiretos sobre os contribuintes de fato imunes, isso porque se trata de repercussão econômica do tributo, que conseqüentemente faz com que o consumidor final arque com o encargo financeiro.

Muito embora pacificado, o tema foi alvo de grandes debates e discussões entre Ministros e juristas, pois existiram duas posições divergentes e bem fundamentadas de interpretação da norma imunizante. São elas a interpretação substancial (econômica) e a interpretação formal (jurídica).

Suscintamente, explicar-se-á as diferenças de cada uma delas, pois de grande relevância para a aplicação prática da benesse constitucional da imunidade.

Primeiramente, a **interpretação substancial**, defendida pelo Ministro Aliomar Baleeiro, vai no sentido de que **a imunidade deve privilegiar a realidade econômica**. Isso significa que a imunidade deve incidir sempre que o beneficiário dela arcar com o encargo econômico do tributo, não importando se este figura no polo passivo da relação. Conforme essa corrente, não se pode desconsiderar a figura do contribuinte de fato da relação tributária, pois esse é quem, ao final, suportará o encargo.

Na sequência, passando-se à análise da **interpretação formal**, defendida pelo Ministro Bilac Pinto, é considerada **irrelevante a repercussão econômica, ou seja, sob quem incidirá o encargo tributário**. Para o ministro, o que interessa para o mundo jurídico, é o contribuinte de direito (sujeito passivo), sendo indiferente qual contribuinte que irá suporta o ônus de fato. O método formal vai no sentido de que o que importa para avaliar se haverá imunidade ou não, é o sujeito passivo da relação jurídico tributária, tal qual está na lei.

Embora objetos de muita discussão, restou pacificado pelo Pretório Excelso que prospera a corrente da interpretação formal da norma imunizante, a qual se consolidou, inclusive, na Súmula 591: “as pessoas imunes vendedoras não têm a incidência dos impostos, ainda que indiretos”.

Partindo dessa premissa, tem-se que, no caso concreto, a norma de imunidade concedida pela Constituição Federal à entidade, ora Recorrente, não protege o contribuinte de direito (vendedor) que, no momento da venda do produto, vai incluir no preço o ICMS, porque tal benefício é interpretado formalmente e não se estende. Assim, irrelevante se, ao final, quem sofrerá o ônus será a entidade imune, pois não figura essa na posição de sujeito passivo da relação jurídico tributária.

II.VII – AS CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS DA CONCESSÃO EQUIVOCADA DA IMUNIDADE

Diante de todo debate travado acerca da inaplicabilidade da imunidade pretendida pela Recorrente, pelo fato de ela não pertencer à relação tributária, tem-se que é fundamental compreender que a imunidade, nos termos requeridos, pode acabar por caracterizar a concorrência desleal, que é vedada pelo ordenamento jurídico.

Considera-se, para tanto, o volume e as circunstâncias da operação desempenhada [Machado, 1998, p, 93]. Veja-se que a concessão da imunidade pretendida, beneficiará o fornecedor da mercadoria utilizada na atividade-fim da entidade assistencial, fornecedor este que participa do mercado concorrencial. Por isso, pontua-se que não se pode imunizar um ente do setor privado, sob pena de favorecer seu desempenho mercantil em face dos demais componentes do mercado - sendo que ambos agentes (fornecedor e concorrentes) do mercado visam a obtenção de lucro.

Observa-se a disposição do artigo 170 da Constituição, que não permite ao Estado criar empecilhos à livre concorrência, sendo a imunidade nos termos pretendidos, uma verdadeira afronta ao regimento do mercado econômico, na prática.

Frisa-se que, aqui, não se está a afirmar que há, de fato, uma concorrência desleal, tratando-se de única e exclusiva demonstração de que a imunidade possui limitações e restrições, devendo, principalmente em relação aos tributos indiretos, se realizar uma análise completa do caso concreto [Souza, p. 230] **E AS REPERCUSSÕES NA SOCIEDADE.**

Isto pois, eventual aplicação da imunidade concedida à entidade assistencial (contribuinte de fato) ao fornecedor (contribuinte de direito), acarretaria um desequilíbrio econômico na relação de mercado entre o fornecedor, que vende para o ente imune, e seus concorrentes que, não fazendo negócios com entes imunes, não seriam contempladas com o beneplácito

constitucional. **Por exemplo, na prática, o fornecedor que tiver saídas imunes (para o caso da recorrente) e outras saídas tributadas poderá aumentar sua margem de retorno sobre o produto na formação do seu preço, ou reduzir este último, causando a concorrência desleal.**

III - DOS PEDIDOS

À luz do exposto, requer o desprovemento do Recurso Extraordinário, a fim de manter a decisão do Juízo *a quo*, no sentido de que não incide a imunidade tributária sobre o ICMS nos medicamentos adquiridos pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia.

Nesses termos, pede deferimento.

Brasília/DF, 15 de setembro de 2018.

ADVOGADO

OAB...