

TAX MOOT

Memorial Relativo ao Contribuinte

Equipe:112

2018

SUMÁRIO

1. DOS FATOS	1
2. DA IMUNIDADE	2
2.1 Imunidade tributária e o contribuinte de fato - da necessidade de aplicação da imunidade tributária no caso em tela	2
2.2. Da necessidade da interpretação extensiva como mecanismo de realização da justiça.....	6
3. ICMS.NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO	10
3.1 Aspectos gerais do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)	10
3.2 Contribuinte de direito e contribuinte de fato.....	13
3.3. O Princípio da não cumulatividade e a questão do contribuinte de fato e direito	14
4. CONSIDERAÇÕES SOBRE O ART. 166 DO CTN	17
5. REFLEXÕES SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA ENTIDADE FILANTRÓPICA.....	19
6. DA AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTO COMO ATIVO DO HOSPITAL.....	21
7. CONCLUSÃO	22
8. DOS PEDIDOS	22
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	24

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS JULGADORES DA COLETA
TURMA DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Recurso Extraordinário nºxxxxx

Autos de origem: xxxxxxxxxxxxxx

Hospital Santa Casa de Misericórdia, já devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe movido contra ato do **Estado do Rio Grande do Sul**, vem respeitosamente, por suas procuradoras infra assinadas, apresentar o presente **MEMORIAL**, com a breve exposição dos fatos e do Direito, requerendo ao final que seja dado provimento ao Recurso interposto pelas razões a seguir aduzidas.

1. DOS FATOS

O Hospital Santa Casa de Misericórdia, situado em Porto Alegre-RS, adquiriu medicamentos de fornecedor do Estado do Rio Grande do Sul. Na compra do produto ocorreu a incidência do ICMS destacado na nota. Inconformada com o pagamento do imposto, a recorrente ingressou com ação na Justiça Estadual a fim de auferir a repetição do indébito referentes ao ICMS embutido no preço do produto por ela adquirido.

A recorrente compreende que por ser beneficiada pela imunidade constitucionalmente reconhecida, no art. 150, VI, C CR/88, às entidades filantrópicas, não deveria pagar o valor do ICMS que acopla ao preço dos medicamento. Ademais, os valores do referido imposto onera a atividade da recorrente diminuindo os recursos disponíveis para a manutenção da própria atividade.

Apesar de todo o demonstrado, nas instâncias ordinárias não foi reconhecido o direito à recorrida, de modo que não restou outra alternativa que não a interposição de Recurso Extraordinário que ensejou o presente memorial.

2. DA IMUNIDADE

2.1 Imunidade tributária e o contribuinte de fato - da necessidade de aplicação da imunidade tributária no caso em tela

As imunidades tributárias são as hipóteses de não incidência tributária disciplinadas na Constituição da República. O legislador constituinte, ao se preocupar com as imunidades, demonstra a preocupação com alguns assuntos relevantes para a sociedade brasileira como a religião, a educação, a saúde e a política. Dessa forma, a imunidade é uma forma de promoção de justiça pois trata de forma diferente os diferentes. Nesse sentido, Liam Murphy e Thomas Nagel compreendem:

Consideremos, como caso limite, a forma mais simples de imposto, que é o imposto fixo individual: cada pessoa paga de imposto a mesma quantia em dólares, independentemente de sua renda. Além de ser simples, o imposto fixo individual tem a pretensão formal- e superficial, bem entendido - de ser equitativo, uma vez que trata todos os contribuintes literalmente da mesma maneira. Se isso fosse justo, seria fácil resolver a questão da equidade vertical: as pessoas com rendas diferentes não deveriam pagar de imposto quantias diferentes, mas todas a mesma quantia. Porém, mesmo os adversários mais ferrenhos de toda a redistribuição que não a garantida pela renda pré tributária recusam-se a aceitar o imposto fixo individual quase não há quem o defenda como forma apropriada para um imposto de renda nacional. (Murthy e Nagel, 2005)

No direito Romano, as imunidades estavam relacionadas à liberdade e o pagamento de tributos de maior arbítrio incidiam sobre os que não eram cidadãos romanos, assim a imunidade protegia alguns, por possuírem características ímpares. Ezio Vanoni ensina o que segue.

A primeira ideia que se tem com relação às imunidades é a de que o Constituinte houve por bem proteger (tornar imunes) certas pessoas ou circunstâncias. Dado que a princípio todos devem contribuir com as despesas comuns, o aspecto protetivo da imunidade, merece maior reflexão. A ideia de imunidade traz consigo uma noção de proteção, de liberdade. Já em Roma os cidadãos eram imunes. É verdade que eles sujeitavam a um tributo, como sinal de condição de sua cidadania e portanto de liberdade não se cobravam deles, entretanto, os tributos provinciais, cuja cobrança era odiosa diante da avidez do arbítrio dos publicanos. (Vanoni, 1952. p 17-20)

Não é difícil compreender essa preocupação quando passa-se a perceber a estrutura complexa brasileira onde a desigualdade social precisa a todo tempo ser combatida por meio de políticas públicas assistencialistas. O art. 150, VI CR/88, nas alíneas 'a', 'b', 'c', 'd' e 'e' trata de algumas imunidades tributárias, nesse sentido, Falcão define imunidades da seguinte forma:

É uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo (FALCÃO, 1971, p. 64).

Há doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho, que não compreendem a imunidade como hipótese de não incidência tributária, mas que trata-se de diretrizes ao legislador infraconstitucional.

O quadro das proposições normativas de nível constitucional é seu precípuo campo de eleição; que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, uma vez que é imperioso que o núcleo deontológico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange a emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos uma vez que o isolamento do núcleo de cada proposição normativa pressupõe o emprego do processo de formalização, pelo qual se caminha em busca das estruturas lógicas. (CARVALHO, 2005, p. 185-187).

Norberto Bobbio (1997, p. 46), grande filósofo Italiano, ao definir as normas disciplinou a existência de dois tipos de normas, as que tratam diretamente sobre as pessoas e as que regulam as próprias normas. A imunidade estaria inserida nesse segundo grupo de regras jurídicas conforme define Carvalho:

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. Chegamos até aqui com o propósito de reconhecer que espécie normativa é a figura da imunidade, e já sabemos tratar-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras. Além disso, salientamos que o espaço frequentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no direito positivo brasileiro. (CARVALHO, 2005, p. 185)

Neste sentido, “As imunidades são normas constitucionais que delimitam negativamente a própria competência tributária dos entes políticos da federação” (FERRAZ, GODOI, SPAGNOL, p. 302, 2017), ou seja, retira-se a competência constitucional de cobrar tributos.

O art. 150, VI CF/88 (e o art. 9º, VI, C do CTN/96) indica algumas imunidades tributárias, dentre elas, salienta-se ao presente caso a imunidade às entidades assistenciais, disposta na alínea “c”. Tal imunidade às entidades de assistência social se dá pelo fato de que essas instituições cumprem atribuições que constitucionalmente deveriam estar sendo prestadas pelo Estado. Entretanto, devido às inúmeras atribuições, não possui condições de cumprir todas as suas tarefas, de modo que a imunidade vem para auxiliar as entidades assistenciais no cumprimento de seus fins. Consoante a isso, discorre Luís Eduardo Schoueri que:

Especial atenção merecem as imunidades concedidas às entidades de educação e de assistência social que já indicavam, no texto de 1988, a abertura para a nova atuação da sociedade civil que ora se agiganta: não permitiu o constituinte que, por meio do tributo, se desviassem recursos que a sociedade civil destinou àqueles setores prioritários. (SCHOUERI, 2012, p. 29)

Conforme explicitado alhures, a Santa Casa de Misericórdia da cidade de Porto Alegre tem natureza jurídica de instituição privada de caráter filantrópico, sendo, pois, enquadrada como instituição de assistência social sem fins lucrativos. Portanto, frui da imunidade tributária.

O Código Tributário Nacional no art. 14 dispõe algumas limitações à essa imunidade:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL, 1966)

Em caso similar, a instituição hospitalar cumpre os requisitos do art. 14 de modo que a ela cabe a imunidade. Neste sentido, cumpre-se ressaltar o entendimento do Ministro Dias Toffoli, no julgamento do RE 608.872 RG / MG, em 12 de novembro de 2010:

As instituições de assistência social foram declaradas, pela Constituição, imunes a impostos exatamente porque buscam ou avocam os mesmos princípios do Estado, a realização do bem comum, como o trabalho realizado pelas Santas Casas de Misericórdia, que dão assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes, sendo altamente louvável que usufruam de tais benefícios. (BRASIL, 2010)

Ainda nas palavras de Toffoli, em mesma ocasião:

Os contribuintes de direito são os fornecedores de medicamentos, máquinas e equipamentos necessários à consecução das atividades filantrópicas da apelante, a mesma é quem suporta o valor do imposto embutido na operação de venda das mercadorias, como se fosse o contribuinte de fato, sendo válido o reconhecimento do direito, pois poderia buscá-lo em eventual restituição, na dicção do artigo 166 do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 2010)

Em consonância com o exposto, faz-se mister discorrer sobre o Mandado de Segurança nº 1.0000.08.470001- 2/00, em caso similar de Minas Gerais, no qual foi concedida medida liminar para a suspensão da exigência do recolhimento do ICMS nas aquisições de insumos, medicamentos e serviços pela parte que também era uma entidade filantrópica Santa Casa. Foi concedida a segurança no sentido de que é devida a imunidade tributária, nos termos explicitados acima pelo ministro Dias Toffoli, “exatamente porque buscam ou avocam os mesmos princípios do Estado, a realização do bem comum”.

Ainda no RE 608.872 RG / MG, ressalte-se posicionamento da entidade filantrópica em questão - que se assemelha com o caso em tela - no que tange à abrangência da imunidade. Aduz que não há que se limitar tal incidência aos serviços, patrimônios ou renda da entidade, de modo que se deve “interpretar a imunidade tributária de forma ampla, para estendê-la aos fornecedores de mercadorias e serviços

indispensáveis à prestação das atividades pela entidade filantrópica recorrida.” (BRASIL, 2010)

Ademais, a entidade assistencial alega que - já passando ao voto do Ministro Marco Aurélio, citando Dias Toffoli - “a questão (...) envolve debate sobre a efetividade das normas de imunidade relativas às entidades de assistência social sem fins lucrativos quando adquirentes de bens no mercado interno, ou seja, na qualidade de contribuintes de fato (consumidor).”

2.2. Da necessidade da interpretação extensiva como mecanismo de realização da justiça.

Consoante ao tema, ainda é necessário indicar a Súmula 657, do Supremo Tribunal Federal, à qual se faz uma interpretação extensiva à questão da imunidade tributária do ICMS. Tal súmula refere-se a outro tipo de imunidade: “Súmula 657 - A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.” (BRASIL, 2003). Nesse sentido, é perceptível a importância de uma interpretação extensiva das imunidades a fim de adequar ao caso em concreto.

Seguindo, em manifestação no supra mencionado Mandado de Segurança nº 1.0000.08.470001- 2/00, a Santa Casa posicionou-se do seguinte modo:

(...) ser prestadora de assistência social beneficente, devidamente certificada, alegando ser o SUS o maior usuário dos serviços nosocomiais que presta (fl.95). Aduziu que “os insumos, medicamentos e aquisição de serviços são, absolutamente, indispensáveis à manutenção do atendimento da grande massa da população carente da região” (BRASIL, 2016)

Logo, assim como os filmes e papéis são de ordem necessária à publicação dos jornais e periódicos e, por isso, detêm imunidade tributária, por serem os medicamentos necessários e absolutamente indispensáveis ao serviço assistencial da Santa Casa de Misericórdia, também deveriam sofrer imunidade tributária.

Ademais, cumpre ressaltar, neste mesmo sentido de equiparação ao caso em tela, a Súmula 724, convertida em Súmula Vinculante 52, em 2015, do Supremo Tribunal Federal:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. (BRASIL, 2015)

O precedente que originou tal entendimento sumulado refere-se ao fato de que ainda que alugados a terceiros, afasta-se a incidência do IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano - sobre os imóveis de propriedade das instituições de assistência social sem fins lucrativos, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas suas atividades essenciais. Isso se deve ao fato de que a instituição em si é detentora de imunidade prevista no texto constitucional, demonstrando ser irrelevante se o imóvel em questão está sendo utilizado pela própria entidade ou por terceiros, haja vista que a imunidade continua incidindo. Nesse rumo tem decidido o STF:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido. (RE 253394 / SP - SÃO PAULO 26/11/2002) (BRASIL, 2002)

Ora, se no precedente exposto a imunidade subsiste mesmo que o imóvel seja alugado a locatário não-imune, no caso em tela, resta-se evidente a relação de que, por ser imune aos impostos, a Santa Casa de Misericórdia não poderia suportar o ônus tributário do ICMS.

Faz-se um paralelo com o final do texto da Súmula Vinculante, no que tange ao “aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”. Nesse sentido, frisa-se o abordado por Sabino, em Monografia intitulada “As imunidades tributárias na limitação da competência tributária”:

Quanto às instituições de assistência social, conforme dispõe o artigo 203 da CR/88, estas são as entidades que atuam em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, amparam as crianças e os adolescentes carentes, promovem a integração ao mercado de trabalho, a

habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.

As atividades assistenciais foram regulamentadas pela Lei nº. 8.742 de 1973, que preceitua o seguinte:

"Art. 1º - a assistência social, direito do cidadão é dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento das necessidades básicas."

No que tange ao reconhecimento da imunidade em questão também se inclui em assistência social a assistência médica, que é aquela prestada por instituições ou hospitais beneficentes. (SABINO, 2012)

É evidente que a aquisição de medicamentos por parte de instituição assistencial Santa Casa de Misericórdia constitui atividade inerente à sua constituição, quanto ao apoio e à proteção da vida, no nicho da saúde, o que a assemelha ainda mais do entendimento sumulado na Súmula Vinculante 52, conforme tópico abordado.

Diante do exposto, tendo em vista a disposição constitucional que veda a instituição de impostos sobre instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (artigo 150, VI, c, da Constituição da República) e sendo a Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre entidade filantrópica de assistência social, devidamente enquadrada no artigo 14 do Código Tributário Nacional, verifica-se indevida a cobrança do tributo ICMS, pois a Santa Casa suporta o ônus tributário com a aquisição do medicamento, posto que o tributo é embutido ao preço pago.

Logo, pugna-se para que sejam estendidos os efeitos imunitários no caso em tela, mediante o exposto, bem como que se condene o Estado ao ressarcimento da cobrança indevida do tributo ICMS, conforme autorizado pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional.

A Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, é uma entidade filantrópica, sem fins lucrativos e criada com o propósito de realizar o bem comum, prestando assistência médica, num contexto de assistência social. Esse conceito depreende-se da análise nos art. 203 ss 195, VI, C da CR/88. Nos termos do art. 3º *in verbis*:

Art. 203. 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. (BRASIL, 1988)

A entidade hospitalar tem como fim principal manter hospitais e serviços assistenciais, a fim de socorrer e tratar indivíduos de todas as classes sociais. Assim, cumpre com as finalidades dos incisos I, II, IV do art. 203 CR/88. Além do exposto, a Santa Casa de Misericórdia não possui fins lucrativos, ou seja aplica os seus rendimentos na própria atividade. Assim, se enquadra no segundo requisito que lhe garante a imunidade tributária nos termos do art 150 CR/88:

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; (negrito próprio) (BRASIL, 1988)

Além de preencher os requisitos constitucionais quais sejam prestar assistência social sem fins lucrativos, cumprindo com os requisitos do CTN, o hospital ainda é uma entidade filantrópica nos termos da Lei 1210/2009, por cumprir todos os pressupostos legais dispostos nos art. 4 a 11 da Lei¹.

O STF tem entendido que basta que a entidade reverta 20 % da receita bruta para atividades gratuitas já se caracteriza como entidade filantrópica dotada de imunidade tributária.

¹ Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos

Art. 5º A entidade de saúde deverá ainda informar, obrigatoriamente, ao Ministério da Saúde, na forma por ele estabelecida: I - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes não usuários do SUS; II - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes usuários do SUS; e III - as alterações referentes aos registros no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES. Parágrafo único. A entidade deverá manter o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES atualizado, de acordo com a forma e o prazo determinado pelo Ministério da Saúde.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE FILANTRÓPICA. IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. RENOVAÇÃO PERIÓDICA. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO. 1. A ausência de provas idôneas que afastem quaisquer dúvidas quanto à aplicação do percentual de 20% da receita bruta da entidade em gratuidade evidencia a impossibilidade de se reconhecer direito líquido e certo eventualmente titularizado por ela à imunidade tributária. 2. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que não existe direito adquirido à regime jurídico de imunidade tributária. A Constituição Federal de 1988, no seu art. 195, § 7º, conferiu imunidade às entidades beneficentes de assistência social, desde que atendidos os requisitos definidos por lei. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RMS 27396 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-039 DIVULG 01-03-2016 PUBLIC 02-03-2016)

Por todo o exposto, frisa-se a importância de se identificar que a natureza jurídica da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre é de instituição de assistência social, assim dotada de imunidade tributária.

3. ICMS.NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO

3.1 Aspectos gerais do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)

Conforme a Constituição da República, em seu artigo 155, II², uma das competências dos Estados e do DF é a instituição do Imposto sobre as Operações referentes à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação.

A fim de delimitar a incidência do tributo, a Constituição da República, juntamente com Lei Complementar 87/96 definem o contribuinte, o fato gerador e a

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) (BRASIL, 1988

hipótese de incidência do ICMS. A referida lei define o contribuinte como pessoa que exerça com habitualidade atividade comercial com o intuito de circular mercadoria.

No mesmo sentido, a Lei Complementar 87/1996 define os fatos geradores do ICMS em seu art. 2.º, enumerando os fatos em que o legislador estadual pode atuar, tipificando as hipóteses de incidência. A saber:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (BRASIL, 1996)

As legislações estaduais, dentro das balizas traçadas pela Lei Complementar 87/1996, têm compreendido como fato gerador do ICMS a circulação não eventual de mercadorias corpóreas ou incorpóreas³. Como circulação de mercadoria entende-se a mudança da titularidade do bem, nos termos da súmula 166 STJ⁴, que discute que a

³ Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. (...) 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050)

⁴ Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

transferência do produto da filial para a sucursal não gera a incidência do tributo⁵. Por exemplo, uma concessionária leva seus carros para o estacionamento de um shopping para expor e tentar vender. Nessa hipótese houve o deslocamento do bem, mas ele continua a ser da concessionária, assim, não há a incidência do ICMS.

Mizabel Derzi, em comentário em livro de Aliomar Baleeiro ressalta que :

São clássicas as ponderações de ALIOMAR BALEEIRO ao refutar a opinião de que a mera saída física de mercadorias pudesse configurar hipótese de incidência do ICM. Diz ter a impressão de que *“essa arrojada tese, grata ao Fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e tribunais brasileiros”*. (BALEEIRO, 2013, p. 538)

A mudança de titularidade assemelha-se ao conceito de propriedade, ou seja, o proprietário do bem tem direito de usar, gozar e usufruir. A doutora Alessandra Teixeira compreende da seguinte forma:

[...] para que tenha configuração do aspecto material do ICMS relativo. Às operações de circulação de mercadoria, faz-se necessário que se observe a existência conjunta de três situações jurídicas: operação, circulação e mercadoria. As operações somente podem ser compreendidas juridicamente, ou seja, enquanto negócio ou ato jurídico. Essas são o núcleo do aspecto material; é sobre elas que o imposto incide, mas, para que ocorra o fenômeno da incidência, é mister que as operações impliquem circulação de mercadoria. Por circulação entende-se a mudança de titularidade de um bem, que implique disponibilidade sobre o mesmo, ou seja, quem receber esse bem objeto de uma operação de circulação poderá dele dispor. Por derradeiro, com relação à mercadoria, essa deve ser entendida enquanto bem corpóreo ou não, destinado ao comércio, sendo, objeto de mercancia. (TEIXEIRA, 2002, p. 264)

Ainda nesse sentido, entende-se a circulação de mercadoria como a mudança de titularidade, não apenas o seu deslocamento. Roque Carraza (1999), explica do seguinte modo:

⁵ CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. **ESTABELECEMENTOS DO MESMO TITULAR. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS**. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um **estabelecimento** para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do **ICMS**. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. (STF - RE: 267599 MG, Relator Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-232 DIVULG 10-12-2009 PUBLIC 11-12-2009 EMENT VOL-02386-03 PP-00558)

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há que falar em tributação por meio de ICMS. Esta ideia, abonada, pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, etc), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal. (CARRAZA, 1999, p.217)

Além dessa circulação de mercadoria, a prestação de serviço de transporte e comunicação que não sejam intra municipais, também gera o dever de pagar o ICMS à pessoa que prestou o serviço. A fim de esclarecer, entenda-se pessoa como gênero no qual estão inseridas as pessoas físicas e jurídicas. (BRASIL, 1996)

Neste contexto, haja vista que com a compra do medicamento pela Entidade Filantrópica houve a transferência da titularidade do bem corpóreo, entendeu o Estado do Rio Grande do Sul que seria legítima a incidência do ICMS sobre a operação mercantil. Entretanto essa medida não é devida pois a recorrente possui imunidade tributária, autorizada constitucionalmente, como será demonstrado à seguir.

3.2 Contribuinte de direito e contribuinte de fato

O contribuinte de direito é aquele que mantém relação com o Fisco Estadual, devendo cumprir com as obrigações principais e acessórias relativas ao ICMS. Todavia, ele não assume a incidência econômica da tributação, podendo transferir o ônus ao elo seguinte da etapa de produção e comercialização do bem, chegando, finalmente, ao consumidor final.

Nesse sentido, Alexandre Yoshio Hayashi no artigo “Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo Dogmático e Análise da Jurisprudência Constitucional sobre o Fenômeno da Repercussão Econômica” explica:

A “repercussão econômica” identifica-se com a transferência do encargo econômico-financeiro da obrigação tributária pelo sujeito passivo legalmente eleito (contribuinte de direito) para terceiro que efetivamente não realizou o fato jurídico tributário (contribuinte de fato) (Hayashi, 2013)

Já o contribuinte de fato é aquele que realmente suporta o ônus tributário fiscal, não sendo, todavia, aquele designado pela lei para pagar o tributo. Misabel Derzi, como atualizadora do livro “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, faz o seguinte comentário: “(...) na verdade, o encargo do ICMS não é ser suportado pelo contribuinte de *iure*, como se sabe, mas sim pelo consumidor, que não é sujeito passivo da relação tributária.” (BALEEIRO, 2013, p.675).

Nesse sentido, com a compra do medicamento, a Santa Casa de Misericórdia, efetua o pagamento do tributo indiretamente. Esse fenômeno ocorre por que apesar de não ser a contribuinte de direito, como valor do ICMS está embutido no preço do produto, ela é quem sustenta o ônus do pagamento do tributo.

3.3. O Princípio da não cumulatividade e a questão do contribuinte de fato e direito

A Constituição da República e a Lei Complementar 87/96 instituem diretrizes que devem nortear o ICMS.

Os princípios são os fundamentos das normas jurídicas, orientando o operador do direito na compreensão da norma, visando sua correta aplicação. Miguel Reale define princípios da seguinte forma:

Princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis. (REALE, 2003, p. 37)

Para tratar desse aspecto, segue a explicação do doutrinador Humberto Ávila que adota a teoria que os institutos são:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para

cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisa a ser promovida e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, 2004, p. 70).

De modo diverso compreende Klaus Gunter quando afirma que a distinção entre princípios e regras não encontra-se na distinção entre o conceito de norma propriamente dito, mas que se trata da diferença das condições da ação. Sobre o exposto, Gunter explica:

A distinção entre princípios e regras não é uma distinção do conceito de norma, mas das condições da ação, sob as quais as normas são aplicadas. Esse fato, porém, não exclui que cada norma, per se, possa ser aplicada de tal modo que todos os sinais característicos efetivos e normativos de uma situação sejam examinados. Provavelmente, esse será um desenvolvimento inevitável em sociedade complexas, justamente no caso daquelas normas que, no âmbito do possível, aparentemente constituem “declarações” definitivas. (GUNTER, 2004, p. 319).

Tercio Sampaio no livro ‘Dogmática Analítica ou ciência do Direito como Teoria da Norma’⁶ compreende que os princípios são a reminiscência do Direito natural, apesar de não fazer parte do repertório do sistema, mas fazem parte das regras estruturais do sistema.

Diante desse contexto de necessária observância dos princípios e regras, a CR/88 estabelece o princípio da não-cumulatividade, amparado pelo art. 155, §2º, I CR/88⁷ e art. 19⁸ da Lei 87 de 1996. Por meio dele, é estabelecido o sistema compensatório de crédito e débito. Baleeiro explica o princípio da seguinte maneira:

⁶ Já os princípios gerais de direito constituem reminiscência do direito natural como fonte. Há autores que os identificam com este, outros que os fazem repousar na equidade, enquanto sentimento do justo no caso em concreto. Sua formulação é indefinida. Há quem os reduza em última análise, aos famosos preceitos romanos: *honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*. De qualquer modo, ainda que se entenda que possam ser aplicados diretamente na solução de conflitos, trata-se não de normas, mas de princípios. Ou seja, não são elementos de repertório do sistema, mas fazem parte de suas regras estruturais (...) Ferraz Júnior, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 6 ed. São Paulo. Atlas, 2010.

⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

O princípio da não-cumulatividade, como já realçamos, quer no Imposto sobre Produtos Industrializados, quer no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, atribui ao produtor ou ao promotor da operação tributada o direito-dever de compensar o crédito gerado pelo imposto incidente sobre a matéria prima ou na operação anterior, recolhendo o contribuinte aos cofres públicos apenas a diferença. É o que se depreende nitidamente do dito constitucional. (BALEIRO, 1997, p 454)

Nesse sentido, mensalmente, o contribuinte de fato ao comprar um produto em que haja incidido o ICMS registra o valor pago do tributo como um crédito nos livros de entrada, ao realizar a venda, abate do valor a pagar em ICMS o montante já pago no momento da compra. Essa operação de subtração dos créditos pelos débitos é chamada de compensação. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento. Entretanto, o consumidor final, ultima pessoa da cadeia mercantil não tem a quem recorrer para compensar o valor do ICMS destacado na nota.

Desse modo, temos que a Santa Casa de Misericórdia mesmo não sendo a contribuinte de fato do imposto, sustenta o ônus tributário. Portanto, em que pese esse princípio diminuir a carga tributária devida pelo contribuinte de fato, é imprescindível destacar que, quem sustenta o ônus tributário nas operações são os consumidores finais. Na maior parte dos casos, o ônus tributário é revertido no preço do produto. Teixeira corrobora a tese da seguinte forma:

Ainda que se admita que o imposto seja na maioria das vezes suportado pelo consumidor, esse fato não pode conduzir ao entendimento de que as forças do mercado não devem ser analisadas. Da mesma questão – impacto do imposto no mercado – ressaí uma outra realidade, que consiste em um aumento do preço pago pelo consumidor, e este não pode ser penalizado sempre em razão de uma tributação distorcida sobre as vendas. O argumento político de que a

⁸ Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

tributação sobre as vendas pode se estruturar visando a uma maior arrecadação tributária, visto que o tributo será verdadeiramente pago pelos compradores, não pode prevalecer, visto que tal circunstância implica penalização excessiva do consumidor, que já contribui aos cobres públicos através de outras espécies tributárias. Além disso, o vendedor não consegue transferir qualquer aumento para os preços, uma vez que estes obedecem às ofertas do mercado, que estabelece qual é o preço de equilíbrio. (TEIXEIRA, 2002, p.57).

Nessa perspectiva, entende-se que o consumidor final suporta a carga tributária da incidência do ICMS na cadeia produtiva. O repasse do encargo financeiro é importante para a manutenção da atividade, mas em alguns casos, como explicado por Teixeira, esse repasse não pode ser integral, pois inviabiliza a atividade. Entretanto, como o medicamento é um bem essencial, mesmo que o preço aumente a quantidade de produto consumido não se altera o que permite o repasse integral do ICMS ao preço do produto, onerando, portanto, em demasia o consumidor final.

Portanto, como a Santa Casa de Misericórdia está comprando o produto, está sendo onerada pelo preço do tributo apesar de ser uma entidade dotada de imunidade tributária, o que torna o repasse no preço de todo inconstitucional.

4. CONSIDERAÇÕES SOBRE O ART. 166 DO CTN

O Código Tributário Nacional salienta que nas hipóteses em que o encargo financeiro é transferido, cabe a restituição do indevido, como se afere no artigo 166, 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. (BRASIL, 1966)

No caso em tela, a Santa Casa de Misericórdia é a contribuinte de fato, pois suporta o ônus tributário com a aquisição dos medicamentos. Ou seja, ao comprá-los, a entidade assistencial paga por um preço que vem com o tributo ICMS já embutido, de modo que ocorre a transferência do encargo financeiro descrita no artigo 166 do CTN. Assim, resta claro que o próprio CTN reconhece que é o contribuinte de fato quem suporta o ônus tributário. No caso em apreço, se o fornecedor dos medicamentos ao

hospital tivesse recolhido a maior os tributos, por ser ele o contribuinte de direito, teria a possibilidade de, com a autorização do hospital, reaver os valores pagos a maior.

Ou seja, o dispositivo legal permite que apenas o contribuinte de direito, aquele que não suporta efetivamente o ônus tributário reveja os valores indevidamente pagos caso o contribuinte de fato expressamente o autorize. Parece evidente que esse dispositivo acaba por ser condescendente com o enriquecimento sem causa, se quem efetivamente suporta o ônus tributário é o contribuinte de fato, deveria ser ele o passível de pedir a restituição pelos valores pagos indevidamente. Desse modo, a entidade assistencial filantrópica faz jus à imunidade tributária, sendo assim é devida, inclusive, a restituição pelo pagamento indevido.

Nesse sentido, o STJ tem se manifestado dando ao contribuinte de fato a possibilidade de pedir a repetição do indébito tributário nos casos de incidência da TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição) e TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) sobre o ICMS incidente na energia elétrica, entendendo que o consumidor final pode sim pedir a restituição dos valores pagos indevidamente.

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS SOBRE "TUST" E "TUSD". NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DA MERCADORIA. PRECEDENTES. 1. Recurso especial em que se discute a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD). 2. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido. 3. Esta Corte firmou orientação, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.299.303-SC, DJe 14/8/2012), de que o consumidor final de energia elétrica tem legitimidade ativa para propor ação declaratória cumulada com repetição de indébito que tenha por escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica. 4. É pacífico o entendimento de que "a Súmula 166/STJ reconhece que 'não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte'. Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica)". Nesse sentido: AgRg no REsp 1.359.399/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 19/06/2013; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013; AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013.” (AgRg no Recurso Especial nº 1.408.485/SC, Rel. o Ministro Humberto Martins, j. 12.5.15)

Portanto, resta demonstrada a legitimidade ativa do contribuinte de fato para requerer a restituição do indébito.

5. REFLEXÕES SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA ENTIDADE FILANTRÓPICA

Quanto ao déficit tributário, é interessante tratar de uma reflexão feita por Alessandra Teixeira Brandão, no módulo I do “Curso SISCOSERV e Retenções”, em 26 de Junho de 2018, oportunidade na qual expôs sobre a existência de um Direito Tributário máximo.

Naquela oportunidade relatou como os contribuintes e o Fisco, muitas vezes, compreendem que a não tributação trata-se de um ‘favor’ do governo ao contribuinte, de modo que a regra é sempre a incidência de uma alta carga tributária. Nesse sentido, as imunidades tributárias seriam uma exceção, sendo a máxima tributação sempre a regra.

Esse modo de pensar é, no mínimo, nocivo aos contribuintes que devem sempre sustentar altas cargas tributárias. Nesse sentido, é interessante tratar do conceito da Curva de Laffer, que faz referência a um gráfico elaborado por Arthur Laffer, acerca da arrecadação do governo e a alíquota aplicada. Laffer percebeu, a partir de seus estudos, que a arrecadação tributária aumenta conforme as alíquotas dos tributos aumentam, em um movimento retardado, até que em um ponto, quanto mais a alíquota aumenta, menor é a arrecadação.

Com seus estudos o cientista percebeu que quando a carga tributária é muito pesada, aumenta-se a sonegação e diminui por consequência a arrecadação. Nesse sentido, o Estado precisa encontrar o ponto de equilíbrio em que existe a maior arrecadação com a maior alíquota e manter o tributo nesses níveis. Nesse sentido, extrai-se o seguinte conceito:

Uma interpretação gráfica dos valores de tributação de um governo e sua arrecadação em alíquotas diferentes. A sua aplicação ilustra o conceito de “elasticidade da receita taxável” e calcula a carga tributária relacionada ao valor real que o governo arrecada desses tributos. (BLB BRASIL AUDITORES E CONSULTORES, acesso em 2018)

Para essa teoria, existe uma relação entre a alíquota cobrada na tributação e a efetiva arrecadação do tributo, de modo que “há um ponto em que aumentos de exação geram decréscimos de receita, uma vez que constituem custos da atividade tributada, com todos seus reflexos sobre preços relativos e lucros.” (MOREIRA, 2017).

Isso se deve, basicamente, pelo fato de que, assim como nos casos de não haver tributação alguma, obviamente também não haverá arrecadação, pois será uma alíquota zero, o mesmo ocorre se a tributação for de uma alíquota de cem por cento, pois isto será extremamente penoso ao contribuinte, que não terá incentivo para alcançar tal meta. Muitos governos se preocupam com essa carga tributária e procuram desonerar os seus contribuintes para aumentar a arrecadação. Inclusive, nos Estados Unidos no governo Ronald Reagan realizou uma reforma tributária com esse viés.

(...) algunos gobiernos planteado reducción de impuestos como estrategia, especialmente en fases expansivas del ciclo económico. Un caso particular en los estados Unidos, durante el gobierno de Ronald Reagan, fue la reforma tributaria de 1986 (el llamado Plan Kemp-Roth), que establecía una reducción de impuestos del 30% durante tres años bajo el supuesto de que los recaudos aumentarían y que fue el eje central de la política económica de esa Administración. (GONZÁLEZ, 2010, p.81)

A partir das reflexões apresentadas pela Dra. Alessandra e pelo conceito da Curva de Laffer, verifica-se que não se pode entender que seria arrazoado estabelecer a máxima tributação, como vem sendo a compreensão do poder judiciário com relação ao direito tributário brasileiro.

Assim, o argumento de que a restituição do indébito tributário geraria um déficit de arrecadação é, no mínimo, incoerente diante dos efeitos do ‘Direito tributário máximo’, como levantado por Teixeira. Destarte, no caso em tela, o ônus tributário suportado pela Entidade Filantrópica Santa Casa é extremamente penoso, e, por ser puramente assistencial, o retorno financeiro de tal atividade não ocorre, de modo que a tributação inviabiliza a própria atividade.

Em consonância com o supra explanado, não deveria, assim, ser analisado o déficit tributário sofrido, mas a capacidade assistencial da entidade que se estende com o não pagamento do ICMS na compra de medicamentos.

Ressalta-se novamente o objetivo do legislador com as imunidades, vez que o Estado é incapaz de cumprir com a atribuição constitucional de prestar serviços de saúde, desonera quem presta os referidos serviços para incentivar a prática.

6. DA AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTO COMO ATIVO DO HOSPITAL

Deve-se reconhecer que, como a medicação não faz parte dos ativos permanentes do hospital, não é este o consumidor final, mas sim os pacientes. Assim, à partir do que prescreve o §4º do art. 150 CR/88 - abaixo transcrito, argumenta-se que não há que se falar em imunidade pois não foi trazido o medicamento para o patrimônio do hospital, pelo contrário seria o paciente o consumidor final e não o hospital.

Entretanto, como a Santa Casa de Misericórdia não repassa os custos dos medicamentos aos pacientes, visto que se trata de uma instituição assistencial, quem suporta o ônus tributário é ela. Assim, apesar de não ser a Santa Casa quem consome o produto, o gasto com medicamento não é repassado, se encerra, então, na Entidade Filantrópica. Nesse sentido vem entendendo a jurisprudência dominante:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. 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. III. - R.E. não conhecido. (STF - RE: 203755 ES, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 17/09/1996, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 08-11-1996 PP-43221 EMENT VOL-01849-08 PP-01727)

É, pois, incoerente compreender que, como a pessoa jurídica não tem o medicamento em seu ativo permanente, este não seria imune, visto que os medicamentos são essenciais para a manutenção das atividades da Entidade Filantrópica. Neste sentido, relembra-se o já abordado acerca do entendimento equiparado à imunidade dos filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos, vide supra explicação.

7. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, fica demonstrado que os conceitos de contribuinte de fato e de direito, bem como a sua relação com o ICMS geram toda a controvérsia acerca da possibilidade ou não de o contribuinte de fato pedir a restituição do valor pago indevidamente.

Assim, se deu a análise do ônus tributário, apesar de o contribuinte de direito ter que realizar o recolhimento do imposto, bem como cumprir com as obrigações acessórias, quem realmente suporta o ônus tributário é o contribuinte de fato. Isso porque o contribuinte de direito repassa no preço o valor do imposto, de modo que quem efetivamente tem o decréscimo patrimonial para suprir o encargo é o consumidor final.

No caso em comento o Hospital é o consumidor final dos medicamentos comprados, isso é evidente pois o medicamento é essencial para a atividade do hospital. Ademais, uma vez que a Santa Casa é um hospital Filantrópico, não repassa o valor do remédio para os pacientes, suportando o ônus tributário.

Nesse diapasão, resta, portanto tratar das imunidades constitucionais dadas às entidades filantrópicas como a Santa Casa, a elas, a Constituição garante a imunidade tributária. Essa imunidade tributária não é apenas necessária para a manutenção da atividade, é uma obrigação Estatal. Isso pois o Estado deveria prestar assistência à saúde, como a própria Constituição dispõe, entretanto ele, o Estado, diante das várias atribuições sociais, não possui condições de realizar seu dever Constitucional. Assim, existindo uma entidade não governamental realizando sem custos aquele dever do Estado, é garantida a imunidade.

8. DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto requer-se a restituição do indébito tributário pago com a compra dos medicamentos, visto que esse valor foi repassado no preço do produto, estendendo-se, portanto, direito ao consumidor final, como já vem entendendo os Tribunais, conforme demonstrado anteriormente.

Nesses termos, pede deferimento.

Local, data.

Advogado
OAB nº. xxx

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria Geral dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª Ed. Malheiros Editores Ltda, São Paulo - 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. - 12. ed. - Rio de Janeiro: Forense 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitação Constitucional ao poder de tributar**. 7 ed. Revista e compilada à luz da constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10-96. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BLB BRASIL ESCOLA DE NEGÓCIOS. Curva de Laffer: a elevada carga tributária e a alta sonegação no Brasil. 17 de set. de 2017. Disponível em: <http://www.blbbrasil.com.br/artigos/curva-de-laffer-sonegacao-no-brasil/>>. Acesso em 26/07/2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 10 jul. de 2018.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 10 jul. 2018.

_____. LEI Nº 12.529, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências, Brasília, DF, nov. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em 06 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. . Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2610>>, acesso em 26 de jul. 2018

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 9. Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997. p. 46.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185-187.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37).

CASTRO, Carem Barbosa. Teoria Geral dos Princípios. **Âmbito Jurídico**. Disponível em:
http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12251&revista_caderno=25#_ftn20 . Acesso em 27/07/2018.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2ª Ed. São Paulo: RT, 1971, p. 64.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano de Seabra; e SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Belo Horizonte: Ed Fórum, 2017, p. 283, 303.

FILANTROPIA. Qual é o conceito de entidade filantrópica? **Revista Filantropia**. 01 de jan. de 2018. Disponível em: https://www.filantropia.org/informacao/2427-qual_o_conceito_de_entidade_filantropica>. Acesso em: 18/07/2018

GONZÁLEZ, Daniel Toro e DORIA, Martha Elena. La Curva de Laffer y la Optimizacion del recaudo tributario en Cartagena, Colombia . **Revista Economía e Región** . Universidad Tecnológica de Bolívar, September 2010. Acesso em: <
https://www.researchgate.net/profile/Daniel_Gonzalez14/publication/227357951_La_curva_de_Laffer_y_la_optimizacion_del_recaudo_tributario_en_Cartagena_Colombia/links/0deec5212d61d87682000000/La-curva-de-Laffer-y-la-optimizacion-del-recaudo-tributario-en-Cartagena-Colombia.pdf > 26 de julho de 2016.

HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo Dogmático e Análise da Jurisprudência Constitucional sobre o Fenômeno da Repercussão Econômica. **R. Fac. Dir. Univ. São Paulo**. v. 108 p. 575 - 618 jan./dez. 2013

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 24 Ed. Rio de Janeiro. Malheiros 2004

MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. Justiça tributária: questão de cidadania. O princípio da capacidade contributiva. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 68, set

2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6725>. Acesso em jul 2018.

MOREIRA, Carlos de Araújo. **Além da tese de repercussão geral.** O que temos a aprender com um julgamento atinente à base de cálculo do PIS e da COFINS. 20 de fev. de 2017. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/alem-da-tese-de-repercussao-geral-20032017>. Acesso em: 26/07/2018.

MURTHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo. Martins Fontes. 2005.

OLIVEIRA, Vitor Rossafa de. Imunidades tributárias. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 25 maio 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.55970&seo=1>>. Acesso em: 29 jul. 2018.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SABINO. Ana Carolina Melo Coelho. **As imunidades tributárias na limitação da competência tributária.** E-Governo. 24 de Abril de 2012. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/imunidades-tribut%C3%A1rias-na-limita%C3%A7%C3%A3o-da-compet%C3%Aancia-tribut%C3%A1ria>> .Acesso em: 26/07/2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. 1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 1661625 Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN; Segunda Turma 04/05/2017. JusBrasil. 2018 Disponível em: < https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/603956776/andamento-do-processo-n-1000452-5120148260309-cumprimento-de-sentenca-24-07-2018-do-tj-sp?ref=topic_feed > Acesso em ago. 2018

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE: 203755 ES. Relator: CARLOS VELLOSO. Data de Julgamento: 17/09/1996. **JusBrasil**. 1996. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/743509/recurso-extraordinario-re-203755-es/inteiro-teor-100459772>>. Acesso em: 29 de jul. 2018.

_____. RE: 608872 MG. Relator: DIAS TOFFOLI. Data de Julgamento: 01/08/2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3837900>>. Acesso em: 10 de jul. 2018

_____. RE: SS 3533 Extn, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, julgado em 19/12/2016.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000314363&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 18 de jul. 2018

_____. RE: SS 3533 Extn, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, julgado em 19/12/2016.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000314363&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 18 de jul. 2018

_____. RE 253394 SP. Relator: Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 26/11/2002.

JusBrasil. 2002. Disponível em:

<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772193/recurso-extraordinario-re-253394-sp>>. Acesso em: 29/07/2018

_____. (ARE 1049943 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 29/09/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 11-10-2017 PUBLIC 13-10-2017). Disponível em:

www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=313787628&tipoApp... Acesso em ago. 2018

_____. AgRg no Recurso Especial 1.408.485 SC. Relator: Humberto Martins. Data de Julgamento: 12/05/15. **JusBrasil.** 2015. Disponível em: <

<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/32096957/processo-n-1408485-sc-do-stj>>. Acesso em 29/07/2018.

_____. AgR, RMS 27396 Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-039 DIVULG 01-03-2016 PUBLIC 02-03-2016). Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000316152&base=baseMonocraticas>> Acesso em ago. 2018

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de Bens e Serviços.** Belo Horizonte: Ed Mandamentos, 2002.

VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Rubens Gomes de Sousa (trad). Rio de Janeiro. Financeiras. 1952