

II TAX MOOT COMPETITION BRASIL

09 a 11 de Novembro de 2018

MEMORIAIS DO CONTRIBUINTE

EXCELSO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recorrente: Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre/RS

Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul/Fazenda Pública Estadual

Autos de nº:

Trata-se de Ação Declaratória proposta pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre/RS, na qual este pretende o reconhecimento da imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição da República de 1988 em relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS incidente na aquisição de medicamentos por ele realizada.

Em linhas gerais, a parte Autora, ora recorrente, faz jus à imunidade prevista no dispositivo mencionado, haja vista que se trata de instituição de assistência social, de caráter filantrópico. Especialmente, em relação ao ICMS, o Recorrente entende ser cabível o reconhecimento da imunidade, visto que é o responsável por suportar o encargo econômico, em razão do repasse deste feito pela entidade vendedora. Com isso, acaba por efetuar pagamento de impostos, o que implica na violação da referida imunidade.

Todavia, seu pedido foi julgado improcedente em 1ª Instância. No mesmo sentido, o acórdão de 2ª Instância confirmou a sentença e, por consequência, não reconheceu a extensão da imunidade na hipótese narrada.

Assim, em razão de direta violação a dispositivos constitucionais, em específico os arts 145, § 1º e 150, VI, “c” da CR/88, conforme a seguir será aduzido, a autora interpôs Recurso Extraordinário, a fim de reparar a decisão que entende desacertada e, assim, efetivar o que preceitua a Carta Constitucional.

1 – INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA – CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA

Em princípio, antes de se adentrar na questão principal debatida no recurso, acerca da possibilidade de reconhecimento da imunidade neste caso, faz-se necessário fixar determinadas premissas relativas à interpretação e aplicação do direito tributário, as quais auxiliarão na solução do caso concreto.

A atividade de concretização do direito, em específico a do direito tributário, envolve atos diversos. Embora tal atividade seja comumente confundida e limitada apenas ao ato de interpretação, tem-se que esta possui conteúdo mais amplo, o qual envolve, também, operações diversas.

Na realidade, a interpretação consiste em um dos atos de concretização do direito. Em linhas gerais, a partir desta o intérprete busca delimitar o alcance e o conteúdo exato da norma. É dizer: a partir de tal ato o intérprete realiza “[...] a construção da norma, extraído dos enunciados todo o seu conteúdo possível.”¹

Tal fenômeno, como referido, apesar de ser imprescindível à concretização do direito não é o único a ser realizado, haja vista que a atividade jurídica não se restringe em delimitar em abstrato o conteúdo das normas. Em verdade, esta deve se ocupar, também, com a questão de sua incidência nas situações fáticas. Nesse sentido, surge outro ato relevante à concretização do direito: a aplicação.

Em resumo, a partir deste outro ato de concretização do direito, o aplicador toma por base os elementos importantes da norma – conceitos – definidos a partir da interpretação e os aplica sobre os elementos fáticos importantes, os quais foram extraídos a partir do que pode ser entendido como “qualificação”. A partir daí, com a compatibilidade de ambos os elementos, realiza-se a subsunção. Logo, é possível notar a essencialidade da atividade interpretativa, vez que a aplicação depende de forma direta desta.

Todavia, contrariamente do que possa parecer, a interpretação não se resume a expor o que consta no texto legal. Como é sabido, a realidade diversa e plural não pode ser prevista nos estreitos e limitados termos da lei. Dessa maneira, o intérprete deve partir do que está previsto no texto legal – sentido preexistente² - e com isso deve alcançar o conteúdo correto da norma para a realidade, sem, necessariamente, ficar restrito apenas a este.³

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 745.

² Nesse sentido: “Em texto mais recente, Eros Grau esclarece que a norma preexiste em seu sentido, “em estado de potência involucrada no texto; o intérprete a desnuda”, ou seja: o intérprete “compreende o sentido originário do texto e o deve manter como referência da norma que constitui”. Harmonizam-se, assim, a rigidez do texto e a elasticidade da interpretação, cabendo ao intérprete atualizar o de acordo com a realidade, sem, entretanto, deixá-lo de lado. O intérprete, insista-se, descobre uma interpretação “correta” porque ela já preexiste no texto.”
Ibidem, p. 750-751

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017.

Por outro lado, o intérprete tampouco possui ampla liberdade para definir a norma contida no texto legal, sem quaisquer limites, pois deve partir daquilo que já está disposto no texto normativo, de modo que sua interpretação deve guardar relação com este.

Nessa atividade de interpretação, a qual não se limita a repetir o que consta no texto legal, mas definir o seu “sentido possível”, segundo conceito de Karl Larenz, o intérprete deverá considerar os aspectos mais relevantes na definição da norma.

No âmbito tributário, surge uma dimensão de destaque a ser considerada em tal atividade: a consideração econômica. Como leciona Schoueri, isto se dá em razão da íntima conexão do direito tributário com as situações econômicas, haja vista que:

[...] a lei tributária, em sua missão de prover recursos financeiros ao Estado, distribuindo o encargo entre os contribuintes, vincula o dever de contribuir a situações da vida econômica nas quais se manifesta a capacidade contributiva dos obrigados. Do mesmo modo, as normas tributárias indutoras vinculam-se a situações da vida econômica.⁴

Portanto, quando o texto legal se refere a situações econômicas, é imprescindível considerar tal dimensão na interpretação. Em relação a este fato, cabe destacar que, embora exista corrente⁵ que argumente que elementos estranhos ao direito não podem orientar a interpretação jurídica, tem-se que quando a lei tributária prevê situações econômicas, estas “se transformam em situações jurídico-tributárias”⁶. O que, por consequência, permite e, mais ainda, impõe a consideração de tais aspectos econômicos na interpretação.

Nesse sentido, a consideração econômica se apresenta como importante elemento para auxiliar na atividade de construção do sentido da norma – interpretação – que deve ser guiada de modo a se atingir sua finalidade pretendida (elemento teleológico).

⁴ Ibidem, p. 766

⁵ Como exemplo, cita-se: HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 108, ano 2012. Disponível em: http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67997/pdf_22.

⁶ Ibidem, p. 766.

Em específico, para a questão debatida no presente recurso, é importante ressaltar outro elemento central, qual seja, a relação entre o fundamento da norma e sua consideração econômica. Como leciona Schoueri, tendo em vista que os impostos são orientados pelo essencial princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145, §1º da CR/88⁷, a interpretação de suas normas deverá ser orientada, de modo a permitir que tal princípio seja concretizado.⁸

Ou seja, a interpretação das normas tributárias de impostos não deverá ficar limitada à função principal do tributo – de arrecadação de recursos para o Poder Público – mas, sobretudo, deverá considerar a “arrecadação segundo ditames da capacidade contributiva”⁹.

Por consequência, em toda interpretação das normas tributárias sobre impostos deve-se buscar sempre a definição do conteúdo da norma que seja compatível e coerente com a capacidade contributiva. Dessa feita, esta última funcionará como verdadeiro norte e diretriz para a interpretação da norma a ser promovida.

A partir do exposto, toma-se como premissa que a interpretação dos dispositivos a serem analisados no presente recurso deverá ser feita de forma a ser possível extrair o sentido da norma que seja compatível com a realidade. Ou seja, a atividade a ser desenvolvida não se limita a expor a literalidade do texto legal, mas de “transformar disposições (textos enunciados) em normas”¹⁰, coerentes com sua aplicação concreta.

Nessa tarefa, apresenta-se essencial a consideração econômica das atividades sujeitas à tributação. Mais do que isso, como os impostos devem ser regidos pelo princípio da capacidade contributiva, a interpretação no presente caso, por versar sobre questão relativa ao ICMS, deverá ser feita tomando tal princípio

⁷ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017.

⁹ *Ibidem*, p. 776.

¹⁰ *Ibidem*, p. 751.

como orientação – finalidade a ser alcançada. Dessa maneira, o conteúdo da norma a ser extraído deverá ser compatível com a capacidade contributiva.

2 – OS HOSPITAIS DE SANTA CASA DE MISERICÓRIDA ENQUANTO AUXILIARES DO ESTADO

Como mencionado, o Recorrente, consiste em instituição filantrópica que tem por intuito prestar atendimento de saúde digno e eficaz à população. Tendo em vista que os serviços prestados são relativos à área da saúde, verifica-se que a atividade desenvolvida pelo Recorrente se trata de atividade cuja incumbência principal pertence ao Estado, nos termos do art. 196 da Carta Constitucional.¹¹ Logo, é possível afirmar que este atua ao lado e de forma complementar à atividade estatal.

Em função deste caráter complementar à atividade estatal, tem-se que o Recorrente pertence ao denominado “terceiro setor”, o qual tem por intuito suprir as necessidades da sociedade e prestar atividade de interesse público nas áreas deficitárias.

Cabe notar que o crescente surgimento e aumento de entidades integrantes desse setor se justifica em razão da ineficiência do Poder Público no cumprimento de seus deveres, bem como de sua incapacidade de atender à sociedade de forma geral e eficiente. Daí, como a omissão da atuação estatal ocorre em questões fundamentais – como é o caso da saúde – as entidades do terceiro setor, assim como o Recorrente, passam a atuar ao lado do Estado, com o intuito de permitir que direitos assegurados, principalmente, no texto constitucional, sejam, de fato, concretizados.

Em função desta atividade de relevo, são concedidas condições favoráveis a tais entidades para auxiliar a manutenção da realização de tais tarefas. Tais benefícios podem ser concedidos de forma diversas, a partir do repasse de

¹¹ *In verbis*: “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

verbas ou, então, a partir da desoneração tributária, a qual pode ser feita por meio de isenção ou imunidade tributária.

No caso concreto, o Legislador Constitucional, com a finalidade de estimular e possibilitar o desenvolvimento de tais atividades, concedeu imunidade tributária às entidades de assistência social, conforme consta no art. 150, VI, “c” da CR /88. O Recorrente cumpre os requisitos necessários exigidos por lei para fazer jus a tal proteção e tal questão não é debatida no presente processo, vez que tal fato é incontroverso. Na verdade, o presente feito se limita a aferir o alcance desta norma imunizante.

Prosseguindo, a imunidade ora tratada encontra fundamento direto na importância da atividade prestada pelo Recorrente, intimamente relacionada com os direitos sociais, o direito à saúde, constitucionalmente assegurado, bem como com o princípio da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, confirma Ricardo Lobo Torres acerca da imunidade em apreço:

A teleologia dessas imunidades é a mesma: proteger a liberdade e o direito do cidadão relativamente ao mínimo existencial, isto é, à parcela irreduzível de direitos sem a qual o homem perde as condições de sobrevivência com dignidade, afirmada em diversos dispositivos constitucionais. O seu fundamento está no amparo e na assistência aos pobres.¹²

Nota-se, portanto, que a norma imunizante é elemento essencial para possibilitar a continuidade das atividades desenvolvidas pelo Recorrente e o consequente cumprimento de suas finalidades. Mais ainda, tem-se que tal proteção constitucional, ao permitir a aplicação total de seus recursos nas atividades centrais desenvolvidas, possibilita uma maior abrangência de seus serviços. Nesse sentido, cita-se:

A imunidade prevista no art. 150, IV, “c”, das instituições de Educação e Assistência Social implica reconhecer que sua implementação visa atender aos objetivos e fundamentos estabelecidos na Constituição. Desoneram-se essas instituições porque a sua atuação é importante para atingir os objetivos da sociedade, constitucionalmente estabelecidos, juntamente com o Estado, suplementando sua atuação. Logo, essas instituições teriam como objetivos gerais, necessários para a imunidade, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia de desenvolvimento, a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais, a promoção

¹² TORRES, Ricardo Lobo Torres. Disciplina legal tributaria do Terceiro Setor. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT, 2008. Cap. 3. p. 65.

do bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade (art. 3º da CF/1988). Esses objetivos teriam como fundamento a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (art. 1º da CF/1988).¹³

Em última instância, a concessão de imunidade consiste em realização das incumbências estatais, de forma indireta. Considerando que as atividades desenvolvidas por entidades como o Recorrente consistem em atividades cuja incumbência pertence ao Estado, por meio de incentivo dos particulares que as desenvolvem, o Poder Público acaba promovendo por via transversa as atividades que lhe incumbiam por via transversa.

3 – POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE SUBJETIVA ÀS HIPÓTESES EM QUE A ENTIDADE IMUNE FIGURE COMO “CONTRIBUINTE DE FATO”

A questão central debatida no recurso interposto pelo Recorrente consiste na definição da amplitude da norma imunizante estabelecida pelo Legislador Constitucional. Isto é, a controvérsia se resume em definir se a dita proteção constitucional pode ser aplicada também aos casos em que a entidade imune não figura como a pessoa estabelecida em lei para o pagamento do imposto – “contribuinte de direito” – mas, acaba por suportar tal encargo, em virtude de transferência feita por terceiro, na qualidade de “contribuinte de fato”.

Tal fenômeno é identificado em certa espécie de impostos, denominados “impostos indiretos”, os quais se diferem dos demais em virtude de particularidade de transferência do encargo financeiro. Nesse sentido, ensina Zelmo Denari:

[...] estamos convencidos de que o traço distintivo entre os impostos diretos e indiretos repousa no fenômeno da repercussão. Tenha, somente, que os impostos diretos, em princípio, não são repercutíveis. A repercussão pode

¹³ MAZZA; Willame Parente. O alcance da imunidade tributária dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades de educação e de assistência social do terceiro setor. In: **Terceiro Setor e Tributação**, Coord. José Eduardo Sabo Paes, Rio de Janeiro: Forense, 2011.

ocorrer, mas deve ser encarada como um acidente de seu processo dinâmico. Da mesma sorte, os impostos indiretos são, em regra, repercutíveis e apenas acidentalmente pode não se dar a transferência do encargo financeiro.¹⁴

Nota-se em tais impostos, portanto, característica própria e peculiar: apesar de a lei atribuir a determinado sujeito o dever de pagamento do tributo, na prática, tal sujeito tem a faculdade de não sofrer qualquer oneração, vez que pode transmitir a terceiro o ônus financeiro que lhe incumbiria.

O Recorrente não se olvida de forte corrente doutrinária¹⁵ que entende ser tal fenômeno questão de ordem não-jurídica, própria da “ciência das finanças” e que, por isso, não poderia influir na interpretação e aplicação das normas jurídicas, porquanto estranho ao direito.

Todavia, em sentido oposto, com respeito às opiniões contrárias, o Recorrente entende que há elementos suficientes que permitem identificar a juridicidade de tal fenômeno. Isto porque, como exposto na parte inicial, quando o legislador trata de questões econômicas, estas as torna jurídicas, de maneira que estas deverão orientar e guiar a interpretação, como ensinou Schoueri.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seu art. 166, prevê de forma expressa a existência da possibilidade de transferência do encargo econômico em determinados tributos. De fato, este reconhece a existência dos ditos impostos indiretos, ao condicionar a possibilidade de restituição ao cumprimento de um dos seguintes requisitos: comprovação da ausência de transferência do ônus econômica ou obtenção de autorização de terceiro para o qual fora transferido tal encargo.

Por conseguinte, com a previsão normativa desta situação econômica, tal fato – a transferência do encargo econômico e a consequente existência dos impostos

¹⁴ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008, p. 81.

¹⁵ Nesse sentido: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017; ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017.

indiretos – passa a ser jurídico e, portanto, deverá nortear a atividade de definição do conteúdo da norma.

Cabe mencionar que tal classificação de impostos não deve, necessariamente, ser considerada na interpretação de todas as hipóteses, nem deve conduzir a interpretação em todas as circunstâncias. Todavia, em determinadas situações, esta não pode ser ignorada.

Além da hipótese mencionada – repetição do indébito em tributos indiretos – outro caso em que tal classificação não pode ser desconsiderada é, justamente, na aplicação das imunidades tributárias. Tal consideração, frise-se, é a única capaz de permitir a realização da finalidade do instituto.

Conforme já exposto, as imunidades tributárias ora tratadas têm por finalidade precípua impedir que determinadas pessoas sejam oneradas com o dever de pagar impostos, em função da relevante atividade desenvolvida. Dessa maneira, a interpretação deverá ser feita de modo a obstar, justamente, a ocorrência de tal ônus.

Logo, o que interessa na aplicação das imunidades tributárias é verificar se as consequências fáticas da incidência de impostos (decrécimo patrimonial em virtude do pagamento de impostos) são capazes de afetar a entidade imune, independentemente da qualidade em que esta figure na relação (contribuinte de direito ou contribuinte de fato). Em outros termos, não é questão central a ser analisada se a entidade que efetua o pagamento figura na qualidade de “contribuinte de direito” ou “contribuinte de fato”, mas sim se tal pagamento é capaz ou não de afetar seu patrimônio, pois é justamente isso que a imunidade visa tutelar.

Daí, torna-se evidente que a finalidade da imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CR/88 somente seria concretizada caso todas as onerações decorrentes do pagamento de impostos fossem evitadas. Por óbvio, quando a recorrente, entidade de assistência social e sem finalidade lucrativa, efetua o pagamento de ICMS em virtude da transferência de seu encargo econômico pela entidade vendedora, esta suporta ônus tributário. Ainda que o faça na qualidade de “contribuinte de fato”, é inegável que arca com o ônus de pagamento de impostos, o que acaba por contrariar a proteção prevista no art. 150, VI, “c” da

CR/88. Por esta razão, a fim de que seja concretizada a imunidade mencionada, deve ser reconhecida a imunidade da recorrente, mesmo em relação aos impostos em que figure na qualidade de “contribuinte de fato”

Além do mais, admitir a ocorrência de tal encargo, sob o fundamento de que o Recorrente não se enquadra no conceito de contribuinte (questão formal), previsto no art. 121, parágrafo único, inciso “I” do CTN, significa resumir a interpretação apenas ao que consta no texto normativo, de forma literal. Tal concepção, como também foi exposto na parte inicial, não se apresenta como a mais adequada, haja vista que a amplitude da realidade não pode ser exaurida no texto legal. Dessa maneira, ao definir o sentido da norma, o intérprete não deve se limitar somente ao que prevê o texto normativo, mas deve buscar a definição mais adequada à realidade. Não é diversa a compreensão de Paulo de Barros Carros, o qual ensina que:

Quer na linguagem em geral, quer na jurídica em particular, as palavras ostentam uma significação de base e uma significação contextual. O conteúdo semântico dos vocábulos, tomando-se somente a significação de base, é insuficiente para a compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma acepção mais adequada ao pensamento que nele se exprime.

Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.¹⁶

Dessa forma, sem ignorar o que consta no texto legal, com o reconhecimento do caráter jurídico da figura do “contribuinte de fato”, em função do previsto no art. 166 do CTN, impõe-se reconhecer a aplicabilidade da imunidade também às hipóteses em que a entidade imune suporte o encargo tributário, sem que a lei lhe atribua tal incumbência, como é o caso tratado.

Nesse aspecto, é o ensinamento de Regina Helena Costa, para quem:

A imunidade deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda, ou serviços do ente dela beneficiário. Ora, se por intermédio da norma imunizante quer a Constituição preservar a capacidade econômica daquelas pessoas cuja meta é a satisfação do interesse público, essa

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo, Saraiva: 2011, p. 139-140.

capacidade não poderá ser atingida nem pela exigência de impostos indiretos, nem pela repercussão econômica decorrente de imposição indireta.¹⁷

Em última instância, tal interpretação se apresenta a mais adequada com a finalidade de tais imunidades que é impedir a oneração advinda de impostos, independentemente da qualidade formal em que a entidade imune figure em tal relação. É evidente que, para tal proteção, o que interessa é assegurar a tutela dos recursos de tais entidades e, com isso, garantir que estes sejam empregados no desenvolvimento de suas atividades.

4 – AMPLITUDE DE INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES RELATIVAS A ENTIDADES SITUADAS FORA DO DOMÍNIO ECONÔMICO

A adoção de tal interpretação, segundo a qual a imunidade tributária das entidades de assistência social deve ser garantida mesmo nas hipóteses em que esta efetue o pagamento na qualidade de “contribuinte de fato”, apresenta-se adequada, ainda, por fundamento diverso.

Como propõe Schoueri, a amplitude que deve ser atribuída às imunidades varia conforme sua inserção no domínio econômico¹⁸. Assim, as imunidades fundadas no domínio econômico, como é o caso, por exemplo, das imunidades de exportação (art. 155, § 2º, X, “a” da CR/88), devem ser interpretadas de modo a se evitar eventuais prejuízos à livre concorrência, esta última assegurada pelo art. 170, IV da CR/88. Por esta razão, a interpretação do alcance das imunidades em tal hipótese deve sempre ser feita de modo a se evitar a concessão de indevidos benefícios capazes de afetar e prejudicar a livre concorrência.

Contudo, há imunidades que se referem a atividades prestadas fora do domínio econômico. É o caso da imunidade ora tratada. Por ser o Recorrente instituição sem fins lucrativos que presta atendimentos na área de saúde, tem-se que este presta relevante serviço público. O qual, conforme mencionado, é prestado ao lado e de forma complementar ao que é prestado pelo Poder Público.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**, 2ª edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2006, p. 153;

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017

Desse modo, assim como as ações do setor público, a atividade realizada pelo Recorrente não é regida pela lógica natural das atividades pertencentes ao domínio econômico, segundo a qual deverá ser alcançado o maior lucro. Em sentido contrário, a atividade desenvolvida se pauta, unicamente, pela maior provisão de seus serviços. Ou seja, a finalidade principal a ser alcançada pelo Recorrente é prestar o serviço público ao maior número de beneficiários possíveis, a fim de que lhes seja assegurado digno tratamento de saúde. Por esta razão, todos os recursos arrecadados são direcionados a garantir o funcionamento de suas atividades e a manutenção dos serviços prestados.

Logo, em virtude da diferença de finalidade e lógicas próprias de cada atividade, a interpretação das imunidades que digam respeito à prestação de serviços públicos – relativa a pessoas situadas fora do domínio econômico - deverá sempre ser guiada de modo a se garantir a maior quantidade de recursos possíveis para o cumprimento de suas finalidades. Por conseguinte, a amplitude das imunidades em tais casos possuirá espectro maior.

Tal distinção se justifica, principalmente, pela ausência de capacidade contributiva em tais situações. Embora o Recorrente possua recursos, razão pela qual possuiria capacidade econômica, este destina todos estes para a prestação de seus serviços, de forma que não restam parcelas passíveis de tributação e inexistente capacidade contributiva em tais casos. Nesse sentido, é o ensinamento de Schoueri:

[...] capacidade contributiva não se confunde com capacidade econômica. Por certo, existem recursos no setor público e, neste sentido, há capacidade econômica. Não basta esta, entretanto, para que haja tributação. Importa que tais recursos estejam disponíveis, i.e., que possam ser apropriados pelo Poder Público por meio da tributação. No setor público, não há tal disponibilidade. Todos os recursos ali alocados já estão, por princípio, destinados a uma finalidade pública. Não há “sobras” que possam ser captadas pela imposição de tributos. [...]”¹⁹

Importante destacar, ainda, que a limitação das imunidades e consequente tributação de tais entidades sequer se apresenta como algo desejável, vez que pode diminuir sobremaneira a extensão dos relevantes e valiosos serviços

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 439

prestados. Os serviços desenvolvidos pelo Recorrente, conforme exposto, complementam aqueles cuja incumbência principal foi atribuída ao Poder Público e, na maioria das vezes, não são prestados a contento.

Dessa maneira, a interpretação anteriormente exposta e defendida neste recurso se apresenta a mais adequada, visto que, como a atividade desenvolvida pelo Recorrente não se encontra situada no domínio econômico, deve-se interpretar a norma constitucional de modo que seja garantida à entidade a maior parcela de recursos a serem utilizados na concretização de suas relevantes atividades. Por conseguinte, com o reconhecimento da aplicação da imunidade também nas hipóteses em que o Recorrente figura na qualidade de “contribuinte de fato”, permite-se que significativa parcela de seus recursos não seja onerada com a tributação e, dessa forma, torna possível que estes sejam destinados ao aprimoramento de seus serviços, a fim de que sejam prestados com melhores condições ou, ainda, garantir que estes sejam prestados à número maior de beneficiários e/ou a maior número de beneficiários.

5 – AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Outro elemento que deve, necessariamente, ser considerado na presente interpretação é o princípio da capacidade contributiva. Na realidade, tendo em vista que tal princípio é o fundamento dos impostos, o intérprete, ao definir o alcance da norma, deverá realizar a interpretação coerente com a capacidade contributiva, a fim de buscar a “fundamentação da norma”.²⁰ Como visto, não é bastante buscar unicamente a interpretação que possibilite a arrecadação, mas sim aquela que permita a arrecadação em conformidade com a capacidade contributiva.

No caso tratado, como a pessoa que, efetivamente, suporta o encargo tributário é o Recorrente, na condição de “contribuinte de fato”, para a aferição da capacidade contributiva será necessário considerar não a pessoa eleita por lei para efetuar o pagamento imposto, mas quem, de fato, acaba por suportar tal ônus. Tem-se, nesse sentido, entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 776.

Quando afirmamos que os impostos se norteiam pelo princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário, absolutamente necessário, operar uma distinção fundamental. É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a renda gasta no consumo que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas adiantam e repassam o ônus financeiro do tributo para a frente. É o que ocorre com o ICMS e o IPI.²¹

Dessa maneira, a capacidade contributiva a ser considerada e concretizada é a do Recorrente e não a da entidade vendedora, pessoa eleita por lei para efetuar o pagamento do tributo. Nesse sentido, tem-se que o Recorrente consiste em entidade de caráter filantrópico, o qual tem por intuito prestar serviços gratuitos na área de saúde. A integralidade de seus recursos é destinada ao cumprimento de sua finalidade principal: assegurar o melhor atendimento ao maior número de beneficiários.

Logo, não há no caso parcela restante que não seja aplicada diretamente na prestação dos serviços de saúde e que, por esta razão, possa ser tributada. Tal fato ocorre, justamente, pois o Recorrente não se situa no domínio econômico, como destacado.

Ainda que seja possível argumentar que o Recorrente presta atendimentos particulares, na proporção de 40%, os recursos arrecadados com tais serviços, em função do próprio caráter da entidade, serão aplicados no desenvolvimento e aprimoramento da atividade, sem que seja possível a repartição de lucros. Dessa forma, mesmo tais recursos, adquiridos com o desenvolvimento de atividade particular, possuem vínculo direto com a atividade de saúde gratuita e nesta serão empregados.

Em função disso, tendo em vista que a integralidade de seus recursos é aplicada de forma direta no desenvolvimento de sua atividade, não há como tributar parcela destes, sem prejudicar a prestação de seus serviços. Por consequência, a admissão da tributação feita de forma indireta, por meio da transferência do

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 411

encargo econômico, significa autorizar a retirada de parcela significativa de recursos que seriam destinados ao cumprimento de suas atividades.

Tal consequência sequer se apresenta compatível com a finalidade da imunidade tributária. Como mencionado, a imunidade das entidades de assistência social tem por intuito assegurar e proteger os seus recursos e, com isso, garantir que estes sejam aplicados no desenvolvimento de suas atividades, complementares à atividade estatal. Ao deixar de reconhecer a extensão da imunidade em tais casos, mesmo diante da oneração ocorrida em função do pagamento de impostos, admite-se consequência fática diversa da pretendida com a norma, a qual tem por intuito proteger tais recursos.

6 – IMPACTOS DA AUSÊNCIA DE RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Ao final, é imprescindível analisar os efetivos impactos causados com a tributação do Recorrente, a qual ocorre em virtude da transferência do encargo econômico. Desde logo é imprescindível ressaltar que a oneração tributária, causada com o pagamento de ICMS, resulta em quantia significativamente relevante e consiste em perda de parcela de seus recursos.

Isto se justifica, pois, conforme consta na exposição de motivos da PEC n. 160/12²², o Brasil contém elevada carga tributária incidente sobre medicamentos, se comparada à dos demais, segundo estudo realizado - sem menção da referência. Conforme relatado, a média global de tributação se situa em cerca de 6,3%, sendo que inúmeros países sequer tributam tais insumos, como exemplo, Canadá e Estados Unidos da América e, inclusive, países menos desenvolvidos, como é o caso da Colômbia²³.

²² Referida Proposta de Emenda à Constituição tem por intuito vedar que os entes federados tributem medicamentos para uso humano. Para mais, confira-se: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=540579>

²³ Exposição de motivos PEC n. 160/12, a qual consta no site: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=978595&filename=PEC+160/2012

Dentre os tributos incidentes sobre os medicamentos, nota-se que o ICMS “é o tributo que mais conta na composição da carga tributária de medicamentos”²⁴. Portanto, é possível concluir que sua incidência ou não é capaz de impactar de forma significativa os custos dos fármacos.

Ademais, por se tratarem os medicamentos de produtos essenciais, o consumidor, em geral, não possui a faculdade de optar não por adquiri-los. Dessa maneira, eventuais majorações no preço do produto não resultam em diminuição da procura. Em função desta característica, identifica-se ainda outra particularidade, relativa à tributação dos medicamentos: em tais espécies de bens, a entidade vendedora consegue repassar todos os seus custos, inclusive, tributários, haja vista que majorações no preço não são capazes de interferir na procura do produto. Assim, esta poderá repassar aos consumidores todos os custos referentes ao aumento da tributação, os quais não possuirão a opção ou faculdade de deixar de adquirir os medicamentos. Tal fenômeno, cabe mencionar, não correria, por exemplo, em bens de demanda elástica, haja vista que o aumento do preço poderia acabar por diminuir a procura dos consumidores.

Além do mais, a tributação do Recorrente apresenta, ainda, outra singularidade. É que, quando o adquirente dos medicamentos é o próprio Poder Público e, com a aquisição dos medicamentos este efetua o pagamento de tributos, “os recursos migram do Ministério da Saúde ou Secretarias Estaduais ou Municipais de Saúde para o Ministério da Fazenda”²⁵. Portanto, tais recursos permanecem no caixa do Estado, embora sejam transferidos para entes distintos.

Em outra situação, quando o responsável pela aquisição dos fármacos se trata de pessoa jurídica com finalidade lucrativa, como exemplo, os planos de saúde, tais entidades repassam o valor dos medicamentos aos consumidores. Tal fato, conforme exposto, não é capaz de afetar o consumo, em função do caráter inelástico da demanda de medicamentos²⁶.

²⁴ AMORIM; Maria Cristina Sanches; BRITTO, Antônio; PERILLO, Eduardo (org); **Tributos e Medicamentos**. São Paulo: Interfarma, 2012, p 25. Disponível em: <https://www.interfarma.org.br/public/files/biblioteca/17-Livro%20Tributos%20e%20Medicamentos%20-%20site.pdf>

²⁵ Ibidem, p. 20.

²⁶ Ibidem, p. 20.

Por outro lado, quando a entidade adquirente é entidade de caráter filantrópico, a qual, embora preste serviços próprios do Estado a este não pertença, identifica-se uma situação *sui generis*. Em tais casos, tem-se que o montante pago pela entidade sob título de tributos não será revertido aos seus cofres, como se dá no caso do Poder Público, haja vista que esta não o integra. Além disso, esta tampouco poderá repassar o custo dos medicamentos a seus consumidores, pois presta atendimento de saúde gratuito.

Por conseguinte, surge um cenário distorcido e paradoxal. Tais entidades de assistência social se tornam as mais oneradas e prejudicadas com a tributação se comparadas às demais. Tal situação, por óbvio, é totalmente contrária à lógica que deveria ser aplicada às entidades do terceiro setor.

Como já analisado, em função da relevante atividade desenvolvida por tais entidades, o Estado incentiva (ou deveria incentivar) a permanência de sua atuação, por meio da concessão de benefícios. Todavia, a interpretação admitida que se busca afastar, longe de ser capaz de incentivar o desempenho da atividade, torna tais entidades mais oneradas, se comparadas às entidades com finalidade lucrativa.

Ademais, tal situação, além de ser responsável por causar uma desigualdade na tributação, prejudica os recursos que seriam destinados ao cumprimento de suas relevantes atividades.

À título de ilustração, é possível identificar os impactos da tributação, a partir da análise de situação de entidade semelhante ao Recorrente. Conforme se afere de reportagem relativa ao grupo Santa Casa de Belo Horizonte/MG²⁷, dos R\$54 milhões investidos no ano de 2012 na aquisição de medicamentos, materiais e equipamentos médicos, órteses e próteses, cerca de R\$18 milhões foram destinados ao pagamento de tributos. Ou seja, o comprometimento de seus recursos com o pagamento de tributos ocorreu em cerca de 33% do total do investimento.

A relevância do comprometimento dos recursos de tais entidades é apontada na reportagem, a qual informa que:

²⁷ Confira-se: <http://www.santacasabh.org.br/ver/desoneracao-tributaria-para-a-saude.html>

Este valor seria suficiente para realizar vários investimentos, como a modernização e instalação de equipamentos em 430 leitos de enfermaria, que resultariam em cerca de 15 mil internações anuais, ou direcionados para a compra de 9 aceleradores lineares, equipamentos utilizados em radioterapia que possibilitariam a realização de 450 mil procedimentos e sessões anualmente.²⁸

Tais dados permitem dimensionar os impactos da tributação no desenvolvimento das atividades do Recorrente, o qual, como já destacado de forma reiterada, é enorme. Mais do que isso, tais informações permitem verificar, de forma tangível, que os recursos dispendidos com o pagamento dos tributos nada mais são do que valores que seriam destinados na realização de suas finalidades maiores: prestação de atendimento de saúde ao maior número de beneficiários possíveis.

Caso se admita a tributação no caso, tal como foi reconhecido nas instâncias inferiores, os valores objeto de tributação serão destinados ao Poder Público, o qual não tem se mostrado eficaz e eficiente no desenvolvimento de suas incumbências. Conforme aduzido, o crescente aumento de entidades do terceiro setor apenas confirma tal fato.

Dessa maneira, faz-se necessário rever a compreensão da norma tributária, anteriormente adotada por este Pretório Excelso, a fim de proteger os recursos do Recorrente da atividade tributária, a qual, como notado, apenas prejudica e diminui a prestação de seus serviços. Consequência esta que afeta toda a sociedade, de maneira geral.

²⁸ Trecho extraído da reportagem: <http://www.santacasabh.org.br/ver/desoneracao-tributaria-para-a-saude.html>

7 – PEDIDO

Em face de todo o exposto, é possível concluir que a aplicação da imunidade tributária nas hipóteses em que a entidade imune figure na qualidade de “contribuinte” é a compreensão mais adequada do texto normativo e, por consequência, esta deve ser adotada.

Como aduzido, a interpretação ideal das normas tributárias, por serem estas intimamente relacionados aos fenômenos econômicos, deve, necessariamente, levar em consideração tais eventos. No caso concreto, embora a lei atribua a outrem a responsabilidade do pagamento do tributo, o Recorrente (entidade imune) é, na verdade, o responsável por efetuar o pagamento deste. Dessa forma, tal fenômeno econômico não pode ser ignorado na interpretação das imunidades. Além disso, a interpretação não fenômeno que se limita a expor o que consta o texto normativo, de forma que é necessário privilegiar interpretação que considere a situação fática e a finalidade da norma, ao invés de interpretação baseada em aspectos formais

Ademais, há elementos suficientes que permitem identificar a juridicidade da figura do “contribuinte de fato”. Conforme relatado, o art. 166 do CTN, ao estabelecer condições para a restituição em tributos indiretos, reconhece tal fenômeno e afirma a existência dos impostos indiretos, bem como do “contribuinte de fato”. Logo, é perfeitamente possível a aplicação de tal figura em relação às imunidades tributárias.

No mesmo sentido, para a melhor concretização da norma, é fundamental a adoção de interpretação que considere a finalidade do instituto (teleológica). Desse modo, tem-se que a interpretação ora defendida é compatível com a finalidade do instituto das imunidades tributárias, as quais tem por finalidade precípua tutelar o patrimônio de determinadas entidades, em função da relevante atividade desenvolvida. Logo, a interpretação pretendida é a única capaz de evitar a ocorrência do encargo econômico relativo a tributos no patrimônio do Recorrente, havido com a transferência destes pela entidade vendedora.

De forma semelhante, a admissibilidade da tributação em tais hipóteses sequer se apresentaria compatível com o princípio da capacidade contributiva, visto que o “contribuinte de fato”, quem, efetivamente, paga os valores devidos de ICMS e

suporta o encargo econômico, consiste em instituição filantrópica, cujos recursos são destinados unicamente ao cumprimento de sua finalidade.

Além do mais, interpretação distinta acabaria por retirar significativa parcela dos recursos do Recorrente, os quais deveriam ser totalmente destinados ao aperfeiçoamento de seus serviços ou, então, à sua prestação a um maior número de beneficiários.

Por todos estes fundamentos, requer seja o Recurso Extraordinário anteriormente interposto provido, a fim de que seja reconhecida a imunidade nas hipóteses em que o Recorrente arca com o pagamento de ICMS, em função de transferência feita pela entidade vendedora.

Referências:

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

AMORIM; Maria Cristina Sanches; BRITTO, Antônio; PERILLO, Eduardo (org); **Tributos e Medicamentos**. São Paulo: Interfarma, 2012, p 25. Disponível em: <https://www.interfarma.org.br/public/files/biblioteca/17-Livro%20Tributos%20e%20Medicamentos%20-%20site.pdf>

ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

BRASIL. Lei nº 5712, 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. > Acesso em 10 de julho de 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo, Saraiva: 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**, 2ª edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008.

GRUPO SANTA CASA BH. Belo Horizonte. 2014. Disponível em:<<http://www.santacasabh.org.br/ver/desoneracao-tributaria-para-a-saude.html>> Acesso em 15 de julho de 2018.

HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social:

estudo dogmático da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 108, ano 2012. Disponível em: http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67997/pdf_22.

MAZZA; Willame Parente. O alcance da imunidade tributária dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades de educação e de assistência social do terceiro setor. In: **Terceiro Setor e Tributação**, Coord. José Eduardo Sabo Paes, Rio de Janeiro: Forense, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. Disciplina legal tributaria do Terceiro Setor. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT, 2008. Cap. 3. p. 65.