

II TAX MOOT COMPETITION BRASIL

09 a 11 de Novembro de 2018

MEMORIAIS DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

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:

A presente ação consiste em Ação Declaratória proposta pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia, ora Recorrente, na qual este pretende que a imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, “c” da CR/88, seja estendida às hipóteses em que adquire medicamentos para a consecução da atividade prevista em seu contrato social.

Os pedidos formulados pelo Recorrente foram julgados totalmente improcedentes em 1ª e 2ª Instância. Ainda assim, apesar do acerto das decisões anteriores, o Recorrente interpôs Recurso Extraordinário, sob suposta violação ao art. 150, VI, “c”, bem como ao art. 145, §1º, ambos da CR/88.

Entretanto, como a seguir será demonstrado, as decisões anteriores foram acertadas e não merecem qualquer reparo.

1 – IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE EM FUNÇÃO DE SEU CARÁTER SUBJETIVO

A questão central suscitada no recurso consiste em definir se a imunidade tributária, concedida às entidades de assistência social, no art. 150, VI, “c” da CR/88, poderia ser reconhecida nos casos em que a entidade imune efetue o pagamento de tributo de forma indireta, em razão de repasse deste no preço final do produto.

Em tais situações, a aplicação da proteção constitucional não é reconhecida, pois a entidade imune não é a pessoa eleita por lei para o pagamento do tributo e, caso acabe por suportar o encargo econômico deste, o faz em virtude de transferência econômica feita pela entidade a quem o texto legal atribuiu o dever de pagamento de tributo. Dessa maneira, tal transferência, a qual não necessariamente ocorre, é fenômeno alheio ao direito tributário, irrelevante para a interpretação da norma imunizante, conforme tem reconhecido os Tribunais Pátrios.

Embora tenham sido lançados importantes fundamentos, bem como tenham sido arguidos relevantes pontos pelo Recorrente, necessário admitir que não é possível a extensão da imunidade na hipótese pretendida.

Tal fato, inclusive, foi recentemente reconhecido por este Excelso Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 608.872/MG, no qual restou definida a impossibilidade de reconhecimento da imunidade quando o pagamento de tributos se dá na condição de mero “contribuinte de fato”. Diversos fundamentos levaram esta Corte a tal conclusão, os quais merecem ser analisados de forma mais detida.

A princípio, tem-se a impossibilidade de reconhecimento da imunidade na hipótese dos autos devido à própria natureza da proteção constitucional concedida a tais entidades. Isso porque, a imunidade da qual o Recorrente é detentor é classificada pela doutrina como imunidade subjetiva. Tais imunidades são aquelas que se justificam em função do sujeito que pretendem tutelar. Como leciona Schoueri, “as imunidades subjetivas são as que alcançam as pessoas, em função de sua natureza jurídica”¹.

Outro exemplo de imunidade subjetiva é a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “d” da CR/88, a qual impede a cobrança de impostos entre os entes federados. Em ambas as imunidades, é possível identificar que o sujeito a quem se atribui a imunidade é o elemento que tal instituto pretende tutelar: sejam os entes federados, sejam as entidades de assistência social.

Logo, em função da íntima dependência da imunidade com o sujeito que pretende proteger, esta apenas deverá ser reconhecida nas relações em que aquele participe, de forma direta. É evidente, portanto, que as imunidades de caráter subjetivo – em função da pessoa – apenas deverão ser reconhecidas nas questões em que o recorrente integre a relação jurídico-tributária

Entretanto, tem-se que tal fato não ocorre na hipótese analisada. Embora o Recorrente arque com o pagamento do ICMS, em virtude de transferência do ônus econômico feita pela entidade vendedora, tem-se que o Hospital não compõe a relação jurídico-tributária, vez que não é a pessoa responsável pelo pagamento do

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 446.

tributo e, portanto, não se enquadra no conceito de sujeito passivo, previsto no art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN².

Apenas integram a relação tributária como sujeitos passivos, o contribuinte ou o responsável, conforme prevê o dispositivo mencionado. Ambas as figuras devem ser previamente determinadas em lei, em cumprimento ao princípio da legalidade e, também, em virtude do disposto no art. 97, III do CTN³, o qual estabelece que apenas a lei pode eleger sujeitos passivos.

Porém, no caso tratado, a pessoa eleita por lei para o pagamento do tributo não é o Recorrente, mas a entidade vendedora. Dessa forma, é inegável que a relação tributária ocorre somente entre a Fazenda Estadual e a entidade vendedora dos medicamentos. Eventual ônus econômico que o Recorrente venha a suportar consiste em preço e não possui natureza tributária, mas contratual. Portanto, a proteção constitucional não pode ser reconhecida em tal caso, visto que, em razão de seu caráter subjetivo, apenas se justifica nas relações em que a entidade imune componha a relação tributária.

Mais ainda, como o pagamento do ônus do ICMS é feito em razão de transferência feita pela entidade vendedora e não é exigido do Recorrente em função de previsão legal, tampouco é possível permitir que tal fato influencie na orientação de institutos próprios do direito tributário, tais como a imunidade. Ora, como prevê o art. 123 do CTN⁴, as convenções particulares, eventualmente havidas entre as partes, as quais alterem a responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública. Por consequência, o fato de outro sujeito, que não o estabelecido

² *In verbis*: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

³ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

[...]”

⁴ “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

por lei como sujeito passivo, efetuar o pagamento dos tributos, não é capaz de alterar a relação tributária, cujas partes, conforme destacado, apenas podem ser definidas por lei.

Portanto, mesmo que ocorra o repasse integral dos valores devidos de ICMS ao Recorrente, tal fato não é capaz de alterar a relação tributária, de modo que este passe a integrar o polo passivo desta. Como destacado, tal fenômeno é estranho e posterior à tributação, o qual não pode justificar a ampliação da proteção constitucional.

Nesse sentido, aponta-se trecho do Ilustre Ministro Dias Toffoli, relator do RE 608.872/MG:

[...] o ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso -, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, **desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual**. Note-se, ademais, que a existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e elasticidade da demanda. (Grifos no original).

Dessa forma, como a proteção constitucional ora analisada se justifica apenas e tão somente nas relações em que a entidade imune, efetivamente, integre, não é possível reconhecer a aplicação desta na hipótese ora tratada. Tendo em vista que o legislador não atribuiu ao Recorrente a obrigação de pagamento do tributo, este efetua o pagamento dos valores apenas em função de transferência feita por particular. Referida relação jurídica, como demonstrado, não possui natureza tributária.

Além do mais, tem-se que a admissibilidade de tal hipótese também não seria capaz de realizar a finalidade principal das imunidades tributárias subjetivas, a qual é, em suma, proteger determinadas entidades do encargo advindo da tributação. Como mencionado, os valores pagos pelo Recorrente não possuem natureza jurídica de tributos, porquanto são pagos em função de transferência feita pela entidade vendedora. Em sentido opostos, tais verbas possuem natureza contratual.

Logo, a extensão da imunidade em tais casos não permitiria a proteção do Recorrente do pagamento de tributos, mas a proteção do pagamento dos custos dos produtos. Tal fato, é evidente, não se apresenta razoável com a dinâmica econômica, haja vista

que é natural e, mais do que isso, razoável, a inclusão dos custos da atividade feita pelo produtor/vendedor, a qual tem por intuito a obtenção de lucros.

2 – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER JURÍDICO NA TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO ECONÔMICO

Além do mais, o Recorrente fundamenta a sua pretensão no fato de que a transferência do encargo econômico, feita pela entidade vendedora, seria responsável por torná-lo o verdadeiro contribuinte, haja vista que é quem, de fato, suporta o ônus dos valores relativos ao ICMS. Em tal situação, o Recorrente entende que acaba por efetuar o pagamento de impostos, de forma indireta, o que seria incompatível com a imunidade tributária que lhe foi atribuída pelo legislador constitucional e justificaria sua aplicação ao presente caso.

Todavia, tal premissa não possui qualquer amparo jurídico. Isto porque, grande parte da doutrina há muito compreende que a classificação de impostos segundo a possibilidade de transferência do ônus econômico não possui qualquer fundamentação jurídica⁵. Mais do que isso, referida classificação, em verdade, sequer possui cunho científico⁶.

Inicialmente, a ausência de caráter científico em tal classificação decorre por não ser possível identificar qualquer qualidade própria dos impostos indiretos hábil a diferenciá-los dos demais. Na realidade, todos os impostos, indistintamente, admitem a transferência do encargo econômico a terceiros. Nesse sentido, ensina Brandão Machado:

Já há mais de cinqüenta [sic] anos que se começou a considerar seriamente os impostos pessoais como custos ou despesas diretas, isto é, como elementos integrantes do dispêndio necessário à produção do rendimento tributável. O trabalho de Helpenstein [...] mostrou que até os impostos tidos por intransferíveis constituem despesas que o contribuinte repassa ao terceiro com quem contrata a venda de bens ou prestação de serviço [...]

⁵ 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.

⁶ BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria geral do direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Lejus: 1998; MACHADO, Brandão. “Repetição do Indébito Tributário”, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59-106.

As pesquisas sobre o tema se multiplicaram em vários países para confirmar que um imposto como o de renda, por exemplo, é repassado a terceiro, como fenômeno cuja ocorrência não pode hoje ser contestada. Juristas e financistas admitem a translação desse imposto como fato incontroverso [...].⁷

Logo, como todos os impostos admitem a transmissão do ônus econômico a outrem, não há característica particular que permita agrupar determinados impostos em classe distinta do restante e tampouco é possível falar em existência da figura do “contribuinte de fato”, a qual seria própria dos ditos impostos indiretos.

Dessa forma, o fundamento principal sobre o qual o Recorrente justifica sua tese recursal se apresenta insustentável: como todos os tributos admitem a transferência do encargo econômico, não é possível afirmar que a ocorrência desta altere o sujeito passivo. É dizer: caso fosse reconhecida a aplicação da imunidade tributária ao presente caso, referente ao ICMS, seria necessário que esta fosse reconhecida também em relação ao Imposto de Renda que a entidade vendedora eventualmente incluía no preço da mercadoria.

Ora, desde logo é possível notar que tal interpretação não se apresenta razoável ou adequada. O repasse dos custos feito pela entidade vendedora, assim como a transferência do custo tributário, é legítimo e não pode ser capaz de afetar a relação tributária definida por lei.

Prosseguindo, como tal classificação não pode ser feita de forma científica, esta também não pode ser importada para o direito. Nesse aspecto, equivalente é o entendimento de Geraldo Ataliba para quem a divisão de impostos em diretos e indiretos é “[...] classificação puramente econômica, inteiramente irrelevante para o direito; e que, mesmo em economia, engendra uma séria de perplexidades.”⁸

Não é diversa a compreensão de Alfredo Augusto Becker, o qual informa que tal classificação é entendida como “absolutamente artificial e sem qualquer fundamento jurídico” e que:

[...] a moderna doutrina dá plena razão às conclusões daqueles três veneráveis mestres, negando qualquer fundamento científico e qualquer interesse [sic] prático à classificação dos tributos em diretos e indiretos. [...]

⁷ MACHADO, Brandão. “Repetição do Indébito Tributário”, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 82-83.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 79

Adverte HENRY LAYFENBURGER que para hoje utilizar-se o critério obscuro e impreciso da divisão dos impostos em diretos e indiretos, ainda que sob qualquer outro critério, é necessário uma boa dose de artificialismo e ilusão pois esta famosa e velha distinção foi literalmente abolida no curso dos últimos trinta anos sob o tríplice plano: técnico administrativo e jurídico.⁹

Referida classificação pode até alguma relevância para fins didáticos ou, ainda, para áreas diversas, mas jamais poderá ser suficiente para orientar e guiar a aplicação das normas tributárias¹⁰.

Por oportuno, destaca-se que: quaisquer sujeitos, em situações variadas, podem acabar por suportar os custos de tributos cuja atribuição legal para o pagamento não lhes pertença. Tais custos, necessário ressaltar, podem se referir a impostos tidos como diretos ou indiretos, conforme demonstrado. Entretanto, a ocorrência de tal cenário não permite transformar tais sujeitos, os quais suportam os custos econômicos dos tributos, em contribuintes, do ponto de vista jurídico. Tanto o é que, por exemplo, no caso de repetição de indébito de tributos indiretos, o “contribuinte de fato” não possui legitimidade para pleitear tal restituição, mesmo que tenha sido responsável por efetuar o pagamento dos valores, pertencendo então somente ao sujeito a quem a lei imputou a responsabilidade para o pagamento do tributo.

Dessa forma, verifica-se que a transferência, embora ocorra em diversas situações, não é capaz de alterar as partes da relação tributária, nem conferir ao repasse natureza tributária, de modo a tornar possível o reconhecimento da imunidade em tais hipóteses.

Na realidade, caso tal hipótese seja aceita e se admita que a transferência do encargo econômico do ICMS transforme o Recorrente em contribuinte, este raciocínio deveria conduzir, também, à necessária conclusão de que a inclusão de outros custos no preço da mercadoria fosse, igualmente capaz de transformar a posição dos demais sujeitos em outras relações jurídicas.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria geral do direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Lejus: 1998, p. 491.

¹⁰ Em relação a este aspecto, Alfredo Augusto Becker repele, inclusive, a admissibilidade de tal classificação para eventuais finalidades didáticas ou práticas. Confira-se: “O critério de repercussão econômica como critério de classificação dos tributos em diretos e indiretos é hoje considerado artificial e errado até mesmo pelos autores que ainda hoje procuram sustentar a praticabilidade e a conveniência didática ou administrativa da classificação dos tributos em diretos e indiretos sob outros critérios, todos diferentes do da repercussão econômica.” Ibidem, p. 489-490

Ora, quaisquer custos comportam sua inclusão no preço do produto. Dentre estes, é possível apontar, por exemplo, a introdução dos valores de salário pagos aos empregados. Tal fato, é evidente, não transforma o adquirente em empregador, tampouco em figura responsável pelo pagamento dos salários. Nesse aspecto, leciona Hugo de Brito Machado:

A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. [...] Este (tributo) pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer ou não. [...] Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos. Logo, a possibilidade ou não de inclusão do valor do ICMS no preço do produto, assim como a transferência dos demais custos, não é fato capaz de alterar outras relações jurídicas, em específico, a relação jurídico-tributária.¹¹

De fato, tal hipótese sequer poderia ocorrer sem contrariar a própria noção de tributo. É que como o tributo é prestação pecuniária que deve estar prevista em lei, nos termos do art. 3º do CTN, todos os elementos pertinentes a esta imposição também devem estar previstos em lei. Nesse sentido, cumprindo tal lógica, determina o art. 97, III do CTN que apenas a lei pode estabelecer os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, um dos elementos centrais da obrigação tributária.

No caso tratado, a pessoa eleita por lei para efetuar o pagamento de tributo é a entidade vendedora e não o hospital-recorrente. Por esta razão, este último não integra a relação tributária, vez que não se qualifica como sujeito passivo do ICMS e, por consequência, não paga tributo.

Portanto, como o pagamento que o Recorrente realiza se dá em razão de transferência feita pela entidade vendedora, tal fato, embora legítimo, não é capaz de incluir o Recorrente no polo passivo da obrigação tributária, visto que apenas a lei poderia fazê-lo. Tal elemento, por se tratar de fato não-jurídico, não capaz de alterar a interpretação dos institutos tributários.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 286-284

Logo, o fato de os custos do ICMS terem sido transferidos ao Recorrente, por si só, não autoriza a extensão da imunidade tributária ao caso, visto que tal fenômeno não é jurídico e pode ocorrer em relação a quaisquer tributos.

Nesse sentido, já teve oportunidade de se manifestar, em outros tempos, este Excelso Supremo Tribunal Federal, conforme se afere de voto proferido pelo Ministro Eloy da Rocha no RE n. 68.538/SP:

A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. E somente ao sujeito passivo da obrigação, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção. Para esse efeito, nenhum relevo tem a figura do contribuinte de fato.

Portanto, ante à inexistência de critérios científicos, hábeis a diferenciar tributos diretos de tributos indiretos, não é jurídica a figura do “contribuinte de fato”. Dessa maneira, os valores eventualmente suportados pelo Recorrente, em função de transferência pela entidade vendedora, não estão sujeitos à aplicação da imunidade, porquanto não possuem natureza tributária.

3 – DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A atividade estatal demanda recursos para o seu desenvolvimento e a maioria destes recursos são obtidos por meio da tributação. Em relação aos impostos, observa-se a existência de comando que determina que, sempre que possível, sua instituição deverá observar a capacidade econômica do contribuinte, conforme prevê o art. 145, §1º da CR/88. Nesse sentido, o sistema tributário deve ser instituído de forma coerente, a fim de não prejudicar a atividade econômica e, ainda, no caso dos impostos, deve observar a capacidade contributiva, quando possível.

O princípio da capacidade contributiva pode ser considerado em aspectos diversos, sendo relevante para o presente caso a sua compreensão no âmbito objetivo. A partir desta compreensão, tem-se que a tributação deverá ser feita apenas sobre fatos econômicos, os quais serão definidos pelo legislador. Como ensina Paulo Caliendo: “[...] cabe ao legislador escolher determinados fatos signo presuntivos de riqueza (fatos indicadores de capacidade econômica) que farão incidir a norma jurídico

tributária.”¹² Ou seja, se apresenta legítima apenas a tributação que incida sobre fatos econômicos.

Tal âmbito objetivo, se direciona, ainda, em dois planos, vertical e horizontal, como informa o referido autor. Em síntese, a partir do primeiro, “a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível”¹³. Por outro lado, o segundo “exige que os contribuintes com a mesma capacidade econômica sejam tributados da mesma maneira”¹⁴.

Logo, a partir do plano horizontal do aspecto objetivo, nota-se que o sistema deve ser instituído, de maneira que todos os contribuintes com condições econômicas semelhantes contribuam na mesma proporção. Contrariar tal lógica, cabe ressaltar, seria admitir um cenário de injustiça fiscal no qual seria possível exigir menos de quem possui capacidade econômica semelhante.

Assim, a interpretação pretendida pelo Recorrente poderia resultar no referido cenário indesejável e inaceitável. Isto porque, com a admissibilidade da aplicação da imunidade em tais casos, relevantes entidades, com manifesta capacidade contributiva, seriam retiradas do âmbito de incidência tributária. Como mencionado, as entidades cuja atribuição para o pagamento de tributos foi determinada por lei não consistem em entidades de assistência social e não estão acobertadas pela imunidade tributária. Em sentido oposto, tais entidades possuem inegável capacidade contributiva, pois em geral desenvolvem atividade com finalidade lucrativa. Desse modo, o reconhecimento da imunidade em tais casos acabaria por retirar do campo de arrecadação fiscal relevantes entidades, de caráter não filantrópico e que possuem inegável capacidade econômica para o pagamento do ICMS.

A admissibilidade de tal interpretação, portanto, faz com que empresas que desenvolvam atividades econômicas semelhantes a tantas outras, tornem-se impassíveis de tributação, embora possuam condições equivalentes. Tal situação, por consequência, viola o plano horizontal da dimensão objetiva do princípio da capacidade contributiva.

¹² SILVEIRA; Paulo Antônio Caliendo Velloso da; **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 290.

¹³ Ibidem, p. 291.

¹⁴ Ibidem, p. 291.

Além do mais, o sistema tributário definido pelo legislador foi desenvolvido de maneira sistemática, tendo por finalidade incidir sobre os sujeitos que, de fato, possuem recursos e capacidade contributiva. Com o intuito de cumprir tal preceito, foi estabelecido como sujeito passivo da obrigação tributária o fornecedor de bens ou o prestador de serviços. Dessa maneira, admitir a interpretação pretendida pelo Recorrente significa, ainda, ignorar e desvirtuar toda a sistemática pensada pelo legislador.

Por fim, a extensão do benefício em tais situações, ao contrário de beneficiar as entidades imunes, pode ser capaz apenas de favorecer as entidades vendedoras. Como bem exposto no voto do Ilustre Ministro Dias Toffoli, no julgamento do RE 608.875/MG, a transferência do encargo econômico nem sempre ocorre, vez que depende de diversas condições econômicas. Nesse sentido, é trecho de seu voto:

Sobre a influência da tributação na formação de preços, Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos ensinamentos de Cesare Cosciani (Principios de ciencia de la hacienda. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48). Estudando essas variáveis, Schoueri encontrou, por análise combinatória, mais de 550 milhões de situações diferentes e concluiu ser um erro “atribuir a todo e qualquer imposto ‘indireto’ (critério já demonstrado ser duvidoso) o fato de promover a translação” (ibidem, p. 39/48).

Assim, como tal repasse do ônus financeiro depende de inúmeras variáveis, relativas às condições do mercado, não é possível afirmar que este, necessariamente, ocorrerá. Portanto, em um cenário no qual os valores relativos ao ICMS não são

repassados aos consumidores, haveria no caso apenas a diminuição do custo de produção para tais entidades, sem o respectivo benefício às entidades filantrópicas.

4 - INEXISTÊNCIA DE INTEGRALIDADE DE ATENDIMENTOS GRATUITOS

Além do mais, embora o Recorrente se enquadre como entidade de assistência social para fins tributários, este não realiza apenas atendimentos gratuitos. Conforme é possível notar, do total de serviços prestados pelo Recorrente, apenas 60% destes são prestados de forma gratuita, enquanto os outros 40% consistem em tratamentos particulares.

Dessa maneira, o reconhecimento da imunidade em tais casos poderia prejudicar a livre concorrência, prevista no art. 170, IV da CR/88. Isto porque, a extensão do benefício em tais casos, tornaria os custos da entidade inferiores, se comparados aos das demais entidades que atuam na área da saúde e não se enquadram como entidades de assistência social.

Com isso, as entidades equivalentes ao Recorrente poderiam passar a ofertar seus serviços particulares em valor inferior ao das demais, haja vista que passariam a ter custos inferiores. Tal situação, por conseguinte, prejudicaria a livre concorrência, pois favoreceria certa espécie de entidades. O que, também, impede a adoção da interpretação pretendida pelo Recorrente.

5 – NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO LITERAL PARA NORMAS QUE RESTRINJAM A TRIBUTAÇÃO

A impossibilidade de reconhecimento da imunidade no presente caso também se justifica por fundamento diverso. Embora os institutos da isenção e da imunidade tributária não sejam equivalentes, o que impede a equiparação automática de ambos os institutos, tais institutos possuem consequências práticas idênticas, haja vista que fazem surgir consequências semelhantes: tanto a isenção, quanto a imunidade tributária acabam por desonerar determinados entes da obrigação de pagamento de tributo.

Ainda que a imunidade se situe em plano anterior e por isto funcione como espécie de impedimento ao legislador ordinário para tributar determinadas situações e

peças, na prática, as consequências serão as mesmas para ambos os institutos. É dizer: tais institutos são formas de retirar ou impedir o ônus tributário. Nesse sentido, em tais situações, independentemente de consistir o instituto em vedação estabelecida pelo legislador constitucional ou decisão do próprio legislador ordinário, não haverá a tributação.

Desse modo, ante a similitude das consequências dos institutos, é possível, em determinadas situações, importar raciocínio aplicável a um instituto ao outro, desde que tal fato se apresente adequado e compatível.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, II, estabelece que as outorgas de isenções devem ser interpretadas de forma literal. É o texto legal:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
[...]
II - outorga de isenção;
[...]

No caso, tem-se que a finalidade de tal norma é, justamente, evitar que se use de diversos métodos de interpretação para que sejam expandidas de forma demasiada as hipóteses de isenção e suas consequências – desoneração tributária. Com isso, assegura-se que tais normas sejam aplicadas nos exatos termos pretendidos pelo legislador.

De fato, a tributação, desde que nos limites previstos em lei, é a regra e eventuais interpretações que retirem a obrigação de pagamento de tributo devem ser excepcionais, sob pena de se afetar a coesão do sistema tributária instituído pelo legislador. Por isso, o dispositivo mencionado, o qual determina a interpretação literal, tem por intuito garantir que a tributação ocorra de maneira geral e a desoneração tenha lugar somente e nos limites pretendidos pelo legislador.

Referida finalidade deve ser visada na interpretação das imunidades, as quais são situações excepcionais. Assim, tendo em vista que as imunidades tributárias acarretam as mesmas consequências das isenções tributárias, visto que criam situações de ausência de tributação, é razoável importar o raciocínio aplicável neste último instituto. Dessa maneira, assim como ocorre nas isenções tributárias, é possível afirmar que as imunidades devem ser interpretadas apenas de forma literal.

Por conseguinte, a interpretação defendida pelo Recorrente não pode ser admitida. Seguindo a lógica da norma contida no art. 111, II do CTN, o conceito de sujeito passivo, a ser aplicável à imunidade ora tratada, deve ser interpretado de forma literal. Portanto, apenas poderá ser sujeito passivo aquele determinado no art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN, sem possibilidade de realização de qualquer interpretação extensiva ou teleológica.

Dessa forma, seguindo os limites do texto normativo, em aplicação analógica do dispositivo das isenções, como o Recorrente não é pessoa eleita por lei para efetuar o pagamento de tributo, tem-se que este não pode ser considerado contribuinte. Ainda que o mesmo seja o responsável pelo pagamento do tributo, em função de transferência do encargo econômico, não é possível realizar atividade interpretativa de modo que passe a ser considerada, vez que por ser norma aplicável à imunidade tributária, assim como as isenções, somente poderá ser interpretada de forma literal.

6 – INTERPRETAÇÃO EM CASOS SEMELHANTES

Por fim, faz-se necessário analisar a interpretação deste Excelso Tribunal, em casos análogos ao ora analisado. Não é recente a discussão acerca da amplitude da imunidade tributária nos ditos “impostos indiretos”, tendo esta sido enfrentada por diversas vezes pelo Poder Judiciário.

Ao longo dos anos, inúmeros processos que tinham por controvérsia central a definição do alcance das imunidades tributárias em “impostos indiretos” foram submetidos à apreciação do Supremo Tribunal Federal, de modo que é vasto o acervo jurisprudencial sobre o tema. É possível verificar, inclusive, que durante certo período houve forte variação de compreensão da questão, com a adoção de diferentes posicionamentos entre a 1ª e 2ª Turma do STF.¹⁵

Todavia, com o julgamento do RE n. 210.251/SP, a questão foi definitivamente pacificada e o entendimento do tribunal se consolidou em um sentido, o qual foi confirmado em momento posterior com o julgamento do citado RE 608.872/MG. Naquele julgado, responsável por pacificar de forma decisiva a questão no âmbito do

¹⁵ Dentre os julgados que adotam posicionamentos diversos sobre a questão, cita-se: RE 115.096-3/SP; RE 203.755/ES; RE 193.969/SP.

STF, restou fixado que a imunidade das entidades de assistência social é aplicável nas situações em que esta figure na qualidade de “contribuinte de direito”.

Ao contrário do que possa parecer, a questão discutida no referido processo não é semelhante à debatida no presente feito. Na realidade, naquele feito, a entidade imune ocupava posição diversa, haja vista que figurava na qualidade de “contribuinte de direito”. Nesse sentido, os Fiscos Estaduais arguíam a impossibilidade de aplicação da imunidade em tais casos, porquanto a entidade imune não seria, de fato, onerada.

Em tais situações, caso fosse seguido o raciocínio do Recorrente, a aplicação da imunidade não seria devida, uma vez que em se tratando de imposto indireto, a entidade imune acabaria por transferir o encargo econômico e, com isso, não suportaria, de fato, o ônus com o pagamento de tributo. Quem o faria, portanto, seria a entidade a quem foi repassado o encargo – “contribuinte de fato”. De tal maneira, como a entidade imune não suportaria encargo algum, não haveria justificativa para o reconhecimento da imunidade na hipótese.

Todavia, não foi este o raciocínio adotado no julgamento do RE n. 210.251/SP. Na oportunidade, foi definida a compreensão de que a aplicação da imunidade tributária deve ocorrer em todas as situações nas quais a entidade imune pertença à relação tributária, independentemente de ter sido ou não a responsável por arcar com o pagamento do tributo.

Dessa forma, segundo a lógica aplicada, não é questão pertinente aferir se houve o repasse econômico ou se, na prática, outra entidade que não a entidade imune suportou o encargo econômico. Em tais situações interessa, tão somente, identificar quem é o sujeito a quem a lei atribuiu o dever para o pagamento do tributo e que, por esta razão, compõe a relação tributária.

Ressalte-se: a interpretação ora defendida não é admitida apenas em desfavor do contribuinte ou com o intuito de majorar a arrecadação fiscal. Tal interpretação, ao revés, tem sido aceita por longo período, tanto em favor, como em desfavor do contribuinte, pois se apresenta a mais compatível com as normas tributárias.

Raciocínio equivalente tem sido assistido às questões relativas ao Poder Público. Tais entes públicos são detentores de imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, alínea “a” da CR/88, a qual possui a mesma natureza da imunidade atribuída ao Recorrente,

uma vez que ambas se tratam de imunidade subjetivas. O Supremo Tribunal Federal também não reconhece a aplicação da imunidade nas hipóteses em que os Entes Públicos figurem na mera condição de “contribuinte de fato”, sendo indispensável para o seu reconhecimento que componham a relação tributária. Nesse sentido, cita-se ementa:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. CONTRIBUINTE DE FATO. INAPLICABILIDADE. A imunidade tributária recíproca não se aplica ao ente público quando este é simples adquirente de produto, serviço ou operação onerosa realizada com intuito lucrativo (“contribuinte de fato”). Pretensão do município de exonerar as operações de compra de mercadorias e prestação de serviços do pagamento de ICMS realizadas em território nacional, por equipará-las à “importação doméstica”. Os precedentes firmados em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT não se aplicam ao contribuinte de fato. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 518325 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-08 PP-01685 RTJ VOL-00217-01 PP-00554 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 172-175)

Assim, é possível verificar que a interpretação adotada tem sido aplicada em todos os casos análogos, sem quaisquer distinções com o intuito de privilegiar ou favorecer determinadas entidades. Por conseguinte, a interpretação se mostra compatível com a ideia de direito como integridade, proposta por Ronald Dworkin¹⁶.

Embora a teoria desenvolvida por Dworkin não possa ser analisada nestes estreitos limites, é importante notar que a atividade interpretativa do Supremo Tribunal Federal se apresenta compatível a essa. Em específico, tem-se que atividade interpretativa realizada pelo STF guarda relação direta com um de seus elementos.

Em linhas gerais, a compreensão do direito como integridade para o mencionado autor seria aquela em que existisse “[...] um esquema coerente de princípios e regras que estão inscritos em nossa prática social [...]”¹⁷ e que, por esta razão, “[...] é capaz de sinalizar e nortear a aplicação dos princípios em face de cada caso concreto [...]”¹⁸. Dentre os inúmeros elementos essenciais para o direito e para a interpretação jurídica,

¹⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 186.

¹⁷ FERNANDES; Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6 ed. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 238.

¹⁸ FERNANDES; Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6 ed. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 238.

mencionado autor considera a coerência como elemento de destaque. Dessa maneira, para o autor, em todas as decisões seria necessário que o julgador – a quem Dworkin expressa a partir da alegoria ao mito de Hércules – justifique a decisão de forma consistente, levando em consideração os princípios constitucionais e direitos relevantes em uma comunidade. Nesse aspecto:

Qualquer conjunto de leis e decisões pode ser explicado histórica, psicológica ou sociologicamente, mas a consistência exige uma justificação, e não uma explicação, e a justificação deve ser plausível, e não postiça. Se a justificação que Hércules concebe estabelece distinções que são arbitrarias, e se vale de princípios que não são convincentes, então ela não pode, de modo algum, contar como uma justificação.

No caso concreto, tem-se que a justificação atribuída pelo STF se apresenta coerente, visto que leva em todo o sistema de normas consideração tributárias – de ordem constitucional e infraconstitucional. Tal entendimento, conforme exposto, leva em conta a característica fundamental do sistema tributário, considerando que este foi desenvolvido pelo legislador de forma sistemática, com o intuito de onerar de forma equivalente indivíduos que se encontrem em posição semelhante. Nesse sentido, a definição dos sujeitos passivos não foi feita de forma aleatória, mas em conformidade com os princípios constitucionais. Desse modo, não seria possível adotar interpretação capaz de desvirtuar tal sistema.

De forma equivalente, nota-se a coerência da atividade interpretativa do STF, haja vista que a mesma fundamentação é utilizada para a solução de casos diversos, independentemente da posição ocupada pela entidade imune, ou, ainda, do sujeito que seja parte do processo – seja o Poder Público, seja entidade de assistência social. Dessa forma, a atividade jurisdicional ora analisada, como preceituou Dworkin, não se ocupou de casuísmos e realiza a atividade jurídica de forma coerente, compatível com a ideia de legalidade, bem como do direito como integridade.

7 - PEDIDO

Ante o exposto, é possível concluir que o Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre/RS não merece ser provido, uma vez que a interpretação pretendida não é compatível com as normas tributárias.

Conforme examinado, o entendimento acerca da questão foi recentemente pacificado por este Excelso Supremo Tribunal Federal, com o julgamento do RE 608.872/MG. A partir deste, foi definido que a aplicação da imunidade tributária apenas será possível nos casos em que a entidade imune figure na qualidade de “contribuinte de direito”.

Isto porque, a divisão de tributos em diretos e indiretos não pode ser feita de forma científica, haja vista que todos os tributos, indistintamente, admitem a transferência do encargo econômico. Portanto, são contribuintes do tributo apenas os sujeitos previamente estabelecidos por lei, nos termos do art. 121, parágrafo único, incisos “I” e “II” do CTN, sendo que o Recorrente não se amolda neste conceito.

Além do mais, como a imunidade atribuída ao Recorrente possui caráter subjetivo, esta apenas poderá ser reconhecida nos casos em que este, efetivamente, integre a relação tributária. Contudo, no caso vertente, como o pagamento de ICMS ocorre em função apenas do repasse econômico, o Recorrente não é parte da relação tributária, o que, igualmente, impede o reconhecimento da imunidade tributária.

De forma semelhante, os valores desembolsados pelo Recorrente não possuem natureza jurídica de tributos, mas natureza contratual. Dessa forma, como a imunidade tributária é instituto próprio do direito tributário, esta apenas pode ser aplicada a fenômenos tributários, o que não é o caso.

Além do mais, a partir de aplicação analógica do art. art. 111, II do CTN, norma relativa das isenções, tem-se que as imunidades também devem ser interpretadas de forma literal, porquanto ambas possuem a mesma finalidade.

A admissibilidade de aplicação da imunidade em tais casos acabaria por retirar do espectro de incidência tributária significativas entidades, com manifesta capacidade contributiva, o que acabaria por gerar incoerência no sistema, pensado pelo legislador de forma global.

Tem-se, ainda, que a interpretação que tem sido reiteradamente adotada pelo STF, em julgado diversos, com partes distintas, é com a ideia de direito como integridade, proposta por Dworkin e este entendimento merece ser mantido, vez que se apresenta como o mais adequado.

Por todos estes fundamentos, requer seja desprovido o Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre/RS e, com isso, sejam confirmadas as decisões anteriores.

Referências:

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.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria geral do direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Lejus: 1998.

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.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002

FERNANDES; Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6 ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

MACHADO, Brandão. “Repetição do Indébito Tributário”, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009

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

SILVEIRA; Paulo Antônio Caliendo Velloso da; **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.