

**EXMO. SR. DR. MINISTRO DA [●] TURMA DO E. SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

HOSPITAL SANTA CASA DA MISERICÓRDIA, representado por seus procuradores infra-assinados, vem, nos autos da Ação Declaratória nº (XXX), interpor Recurso Extraordinário no âmbito desta Suprema Corte, para expor e requerer o quanto segue:

São Paulo, 14 de setembro de 2018.

ADV.
OAB/SP nº

ADV.
OAB/SP nº

MEMORIAL DO CONTRIBUINTE

Exmo. Sr. Ministro

I. DOS FATOS

1. Senhores Ministros, o Hospital Santa Casa da Misericórdia do Estado do Rio Grande do Sul, Entidade Filantrópica e Instituição de Assistência, sem fins lucrativos, prestadora de serviços de assistência social, que provê parcela da sociedade brasileira com acesso à saúde gratuita, função do Estado, viu-se surpreendentemente afrontada em relação às suas garantias constitucionais.

2. Senhores Ministros, que o Hospital fornece gratuitamente medicamentos aos seus pacientes e, na aquisição de tais medicamentos, faz-se necessária a contratação de um fornecedor, estando este, indiretamente dando condições ao Estado, para que este exerça suas funções. A despeito do fornecedor propiciar o exercício de função estatal, da garantia ao acesso à saúde gratuita, houve a cobrança do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), incidente sobre o fornecimento de medicamentos ao autor.

3. O fornecedor, contribuinte de direito do referido imposto, ao ser tributado pelo ICMS, repassa ao Hospital, com a elevação equivalente no preço dos medicamentos, transferindo de tal modo, o ônus econômico do tributo ao Hospital, desfalcando de tal forma, o patrimônio da Instituição de Assistência Social, sendo este um desfalque oriundo da incidência do ICMS.

II. DA REPERCUSSÃO GERAL

4. Os fatos ora expostos, referentes aos autos em epígrafe, são de inquestionável repercussão geral, uma vez que atingem a inúmeros jurisdicionados, bem como representam uma afronta ao texto constitucional, em especial, no tocante ao artigo 150, inciso VI, alínea c), que dispõe sobre a Imunidade Tributária Subjetiva, que deve ser aplicada em favor dos bens, do patrimônio e dos serviços dos partidos políticos e suas fundações, de entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e, referente ao disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, que trata da Imunidade Recíproca.

5. Além dos dispositivos supramencionados, evidencia-se, uma afronta aos artigos 145,§1º, que prevê o princípio tributário da capacidade contributiva, 150, inciso II, que trata do princípio da igualdade tributária, o princípio da legalidade tributária, abarcado pelo inciso I do artigo 150 do texto constitucional, e o disposto no parágrafo 1º do artigo 198, que trata do financiamento do sistema Único de Saúde (SUS) no País.

6. Tem-se, nesta lide, questão sem a prévia apreciação do Poder Judiciário pátrio, sendo, constatações da ocorrência da repercussão econômica do tributo indireto, com base em fundamentos econômico-jurídicos evidentes e endossados pela melhor doutrina, pelos quais, estaria o contribuinte de fato desatendido no que concerne aos princípios e disposições constitucionais ora expostos.

7. As violações constitucionais supramencionadas que serão abordadas minuciosamente ao longo deste subterfúgio ultrapassam os limites subjetivos do processo, uma vez que a tese jurídica apresentada diz respeito ao interesse público, pois a questão trata-se diretamente da saúde pública, incidindo no ponto de vista econômico e social, logo, evidenciando a repercussão geral, conforme entendimento do processualista Cassio Scarpinella Bueno¹.

III. DO DIREITO

¹ SCARPINELLA, Cassio Bueno. Manual de Direito Processual Civil, volume único, 3ª Ed. Editora Saraiva, pg 751.

8. Conhecidos os fatos, passa a parte interpelante a expor a fundamentação jurídica de seu pedido, o da não incidência do ICMS sobre a compra dos medicamentos, que incide sobre o fornecedor e é comprovadamente repassado ao Hospital, podendo tal fato ser comprovado através do destaque na nota fiscal do imposto atinente à aquisição dos medicamentos.

9. Tal pedido, fundamenta-se no fato de que o Hospital Santa Casa da Misericórdia do Estado do Rio Grande do Sul é uma instituição constitucionalmente imune à tributação, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, havendo ele contribuído com obrigação tributária por meio da transferência do encargo financeiro realizada pelo contribuinte de direito da relação jurídico-tributária, o fornecedor dos medicamentos, tendo sido ignorado portanto, o contribuinte de fato que figura paralelamente à relação jurídica, o que, em se tratando de imunidades tributárias, afasta a observância dos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, legalidade e igualdade, previstos respectivamente, nos artigos 145, §1º e 150, incisos I e II do texto constitucional. Primeiramente, será exposto que, de fato, o Hospital Santa Casa da Misericórdia contribuiu para a obrigação tributária.

10. Senhores Ministros, a despeito do que alega a Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul, de que o imposto incidiu sobre o fornecedor dos medicamentos, sujeito não imune à tributação, sendo, segundo o fisco, a transferência do encargo financeiro do tributo uma consequência não vinculada ao direito, faz-se o seguinte questionamento: “O que pode ser considerado como sujeição à tributação?”. Seria ter o status jurídico de contribuinte, derivado de uma atividade econômica ou contrato oneroso, afastando-se todo e qualquer sujeito que mantenha relação econômica com o contribuinte cujo o imposto incide sobre, mas não com o fisco diretamente?

11. Usemos o caso em questão como exemplo para elucidar o questionamento acima. No presente caso, tem-se uma relação de consumo, estabelecida entre o Hospital e o fornecedor dos medicamentos. Trata-se de uma venda de medicamentos, que constitui fato gerador do ICMS, em que, terá como responsável legal pelo recolhimento do imposto o contribuinte de direito, que é o fornecedor, e como contribuinte de fato, o Hospital, que adquire tal status através da transferência do encargo financeiro do imposto pela sua inclusão ao preço final dos medicamentos,

fenômeno denominado pela doutrina² como repercussão ou translação, atinente aos impostos indiretos, classificação esta, também de notório tratamento ³doutrinário.

12. Sobre a existência de dois tipos de contribuintes, de direito e de fato, e da classificação de impostos, entre diretos e indiretos, faz-se válida a análise dos posicionamentos doutrinários sobre o tema transcritos a seguir:

“Entre as variadas classificações de impostos ofertadas pela dogmática, destaca-se aquela que os distingue entre impostos diretos e impostos indiretos. Os primeiros, os impostos diretos, cuja importância mostra-se inexpressiva para o estudo que ora se propõe, são aqueles em que o impacto do tributo recai sobre o próprio patrimônio do contribuinte.

13. Quanto aos últimos, os impostos indiretos, trata-se de exações em que ocorre uma transferência do custo do tributo para uma outra pessoa, quase sempre pelo mecanismo da inserção do seu valor no preço da mercadoria ou serviço. Sempre se relaciona tal gravame ao fato de um sujeito dever o tributo, enquanto outro, economicamente, suporta-o.”⁴

14. “Como é cediço, o fenômeno da repercussão tributária (ou translação) envolve dois contribuintes, no âmbito dos impostos indiretos: o contribuinte de direito (de jure) e o contribuinte de fato (de facto). Aquele procede à recolha do imposto, diante da realização do fato gerador; este absorve o impacto da imposição tributária.”⁵

15. No mesmo sentido de Sabbag, destaca-se o posicionamento de Hugo de Brito Machado Segundo quando da análise do tema, defende que ⁶“a explicação mais comumente encontrada nos manuais de Direito Tributário é a de que o tributo indireto se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito, mas economicamente ser suportado por outro. Daí chamar-se o primeiro de contribuinte de direito e, o segundo,

² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Saraiva: São Paulo, 8ª ed., p.326.

³ SABBAG, Eduardo. Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos. São Paulo: Thomson Reuters, 2013, pp.152-153.

⁴ SABBAG, Eduardo. Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos. op. cit., pp.152-153.

⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário.op. cit., p.326.

⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Repetição do Tributo Indireto. São Paulo: Malheiros. 1ª ed. 2011. p.13.

contribuinte de fato. Ainda de acordo com essa explicação, o contribuinte de direito seria legalmente obrigado ao pagamento do tributo, eis que integraria a relação jurídica tributária, na condição de sujeito passivo. Já o contribuinte de fato não teria relação com o Fisco, sendo essa a razão do adjetivo “de fato”, pois na prática é ele quem arca com o ônus representado pelo tributo, que lhe é repassado pelo contribuinte de direito. Por outras palavras, o contribuinte de direito é obrigado ao pagamento, mas transfere a outro esse sacrifício pelo aumento de preço ou outro processo econômico de troca.”

16. Os posicionamentos doutrinários ora expostos, bem como o jurisprudencial que mais a frente se terá a oportunidade de ver, evidenciam a existência de dois tipos de contribuinte, os de direito e os de fato. Sobre a translação, fenômeno que faz surgir o contribuinte de fato em paralelo a uma relação jurídico-tributária, é inquestionável o seu caráter econômico⁷, contudo, há previsão legal que reconhece o fenômeno com materialização no mercado⁸, no âmbito de impostos específicos, esvaziando-se portanto, toda e qualquer afirmação que afaste a juridicidade da translação quando se tratar dos impostos que a lei prevê a ocorrência do fenômeno translativo.

17. Elimina qualquer caráter dúbio da alegação acima o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho sobre o assunto, para quem existem dois tipos de repercussão, a econômica e a jurídica, sendo, segundo o doutrinador, a repercussão jurídica atinente a tributos ⁹“construídos juridicamente para repercutir.” Segundo o autor, ¹⁰“o tributo é uma criação do Direito, e não uma entidade econômica. Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada.”

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 10º ed. 2009, p.759

⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. op. cit. p.759; (verificar no sabbag também).

⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. op. cit. p.761

¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. op. cit. p. 759

18. Se a translação fosse completamente desvinculada do universo jurídico, não faria sentido, por exemplo, o parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição Federal, que atribui à Lei a obrigação de esclarecer aos consumidores quais os impostos incidentes sobre as mercadorias e serviços no território nacional, e o artigo 166 *caput* do Código Tributário Nacional, cujo comando fora introdutoriamente analisado neste memorial através da transcrição do pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho transcrito e acima (e Regina Helena Costa), e que será retomado adiante, e, a própria legislação específica que institui o tributo em espécie no Brasil, ao reconhecer a possibilidade de ocorrência do fenômeno da translação.

19. Conforme se depreende da passagem de Coêlho supratranscrita, tem-se que o ICMS é um tributo construído juridicamente para repercutir.¹¹ Tal alegação é incontestável, sendo a sua incontestável prova o artigo 13, §1º, inciso I da Lei Complementar nº 87 de 1996, a Lei do ICMS, também conhecida como Lei Kandir, cujo enunciado está a seguir transcrito:

12

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

20. Voltando a analisar a situação do presente caso, onde se tem o Fisco como sujeito ativo, o vendedor como contribuinte de direito e o consumidor como contribuinte de fato, não havendo nenhuma dúvida quanto a existência deste, nem de sua juridicidade, diante dos entendimentos doutrinários e legais supratranscritos, faz-se um segundo questionamento: “O contribuinte de fato imune à tributação, poderá se valer do manto imunizante para não ser onerado pela tributação?”

21. No intuito de responder ao questionamento supramencionado, faz-se válida a análise do seguinte excerto que trata de aspectos históricos da tributação

¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. op. cit. p. 759

¹² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm

indireta, de Luís Eduardo Schoueri: ¹³“Um exemplo pode ilustrar esta relação. Nos primórdios da tributação na Inglaterra, havia um imposto exigido dos proprietários de terras. Entretanto, dada a precariedade dos controles então existentes, era muito difícil saber quem era o efetivo proprietário: as terras eram arrendadas, em estrutura típica feudal. Diante de tais circunstâncias, o imposto – devido, insista-se, pelos proprietários – era cobrado dos arrendatários, evidentemente de mais fácil localização. Esse sistema, que é apontado como uma das origens da tributação na fonte, evidenciava uma relação jurídica entre o arrendatário e o Fisco, conquanto se admitisse que aquele se ressarcisse do tributo junto ao proprietário da terra.”

22. Apesar de se referir a outro momento histórico, jamais fora tão atual a situação apresentada pelo excerto supratranscrito. Através de sua análise, extrai-se que, procura-se, através da tributação de determinados fatos da atividade econômica, atingir-se o patrimônio de terceiros, e não o do sujeito diretamente vinculado à obrigação tributária, justificando-se a vinculação indireta, por circunstâncias que facilitam ao arrecadador receber os valores pretendidos dos sujeitos pretendidos, como a inclusão com vínculo obrigacional direto de um sujeito, que exerce a função de facilitador ou veículo entre o ente tributante para este atingir a quem pretenda, devido à características do sujeito diretamente vinculado, tendo a título de exemplo extraído do excerto, sua fácil localização. Não é o mesmo sentido que o propagado pelo artigo 13, §1º, inciso I da LC 87/1996, quando este fala em “controle”?

23. Trazendo a análise do excerto para os dias atuais, seria o caso do legislador almejar alcançar o patrimônio do contribuinte de fato nas hipóteses de incidência dos impostos indiretos, por ter pleno conhecimento de que estes serão repassados ao contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, aplicando-se a tributação sobre este num primeiro momento pela justificativa de que ele é formalmente mais acessível, sendo título exemplificativo o caso do ICMS, imposto incidente sobre a venda de produtos, em que o legislador almeja alcançar o patrimônio do consumidor final, porém, opta por caracterizar o vendedor, provavelmente um lojista, como contribuinte formal do imposto pelo fato de que este possui um estabelecimento fixo que vende mercadorias a diversos consumidores com habitualidade, estrutura

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 6º ed. 2016, p.59.

organizada e toda uma escrituração contábil que facilitam o acesso do Estado ao patrimônio dos consumidores, os contribuintes de fato que o Estado pretende atingir, sendo possível afirmar que o contribuinte de direito diante das hipóteses de incidência dos impostos indiretos, exerce a função de facilitador do Estado no objetivo deste atingir o patrimônio dos contribuintes de fato através da tributação.

24. Sobre o alcance das normas imunizantes, faz-se válida a análise do pensamento de Aliomar Baleeiro sobre o assunto, a seguir transcrito:

¹⁴“Ainda nesses casos, insistimos em que a interpretação deverá repousar no estudo do alcance econômico do imposto em questão, nas circunstâncias do caso, e não no puro sentido literal das cláusulas constitucionais. A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas. Ilude-a o intérprete que procura dissociar o fato econômico e o negócio jurídico, para sustentar que o dispositivo não se refere a este, de sorte que se justificaria imposto de transmissão inter vivos sobre o ato de compra de imóvel por um partido ou Santa Casa de Misericórdia. Economicamente, é o imóvel que se encarece pelo efeito do tributo, e a instituição que desfalca patrimônio votado integralmente a fim de interesse público no país. Pelo mesmo fundamento, subsistem os impostos que, recolhidos por essas instituições, irão repercutir sobre terceiros não imunes nem isentos, o IPI, o ICM, os de diversões, como o imposto de serviços sobre entradas de cinema, por exemplo.”

25. No mesmo sentido de Baleeiro, sobre o alcance da imunidade e da tributação indireta, Geraldo Ataliba se manifesta a respeito do assunto da seguinte forma:

¹⁵“No Brasil, para os juristas, essa classificação (impostos diretos e indiretos) é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará.”

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo:

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 5ª ed. 1997, p.126.

26. Vê-se na doutrina, a sustentação de que o contribuinte de fato pode se valer de sua imunidade se vier a ser onerado pela tributação, eis que, refletindo sobre os objetivos do constituinte, deve-se aplicar uma interpretação extensiva às normas imunizantes. Neste sentido esclarece Roque Antonio Carrazza, que ¹⁶“o que estamos querendo exprimir é que, em razão de sua incompetência tributária, as pessoas políticas não podem nem mesmo isentar o que já é imune. Quanto mais ignorar ou costear as situações de imunidade. Tampouco podem fazer com que, por intermédio de uma interpretação restritiva, restem atropelados os comandos constitucionais que tratam destes assuntos.”

27. Ives Gandra Martins coloca que ¹⁷“*ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e finalidades da imunidade são essenciais, de pronto, afastando a interpretação literal própria das isenções.*”

28. Humberto Ávila, por seu turno, ao tratar das normas constitucionais de competência tributária, alega que ¹⁸“a limitação ao poder de tributar, se existir, será, por conseguinte, menor, tanto por ser menos extensa (poderão ser observadas uma ou mais propriedades indicadas pelos termos), quanto por ser menos intensa (porque flexíveis, ilimitadas e exemplificativas, não precisarão as propriedades indicadas pelos termos ser obrigatoriamente observadas).”

29. Extrai-se da doutrina que, a interpretação das regras imunizantes se dá em caráter teleológico, tendo o próprio Supremo Tribunal Federal corroborado o entendimento doutrinário sobre o assunto, como pode ser extraído da Ementa do Recurso Extraordinário 091.067-4-SP, da 1ª Turma do STF sob relatoria do Ministro Moreira Alves, abaixo transcrita:

“ Ementa.

ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 30º ed. 2015. p.851

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra. O Sistema Tributário na Constituição. São Paulo: Saraiva. 6ª ed. 2007. p. 291

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias - Um Ensaio Sobre a Sua Compatibilidade Com as Noções de Tipo e Conceito. São Paulo: Malheiros. 2018. p. 14.

- Esta corte, quer com relação à Emenda Constitucional nº 1/69, quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades.
Recurso extraordinário não conhecido.”

30. Extrai-se dos entendimentos doutrinários e jurisprudencial ora expostos que, a interpretação concedida às normas imunizantes se dá extensivamente, devido ao fato de que são resguardados princípios constitucionais tributários por tais normas, não podendo estes restarem desatendidos em função de uma interpretação restritiva.

31. Trata o presente caso, da imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “c” do texto constitucional, que segundo Schoueri, representa ¹⁹“situações em que a exceção ao regime geral de impostos justifica-se não só por valores fundamentais prestigiados pelo constituinte, mas também pela falta de capacidade contributiva. São, em todos os casos, imunidades subjetivas, já que se vinculam às características de seus titulares.”

32. Extrai-se da passagem acima transcrita de Schoueri, que falta capacidade contributiva aos sujeitos elencados no referido dispositivo constitucional, dentre os quais, pode ser enquadrado o Hospital como uma instituição de assistência social. Falta-lhe capacidade contributiva, uma vez que ao assistir a população gratuitamente, descumbe o Estado de fazê-lo, ²⁰“exerce, pois, atividade do Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva.”

33. Um requisito para a capacidade contributiva, é incompatível com a imunidade subjetiva, que é a participação no domínio econômico, ou, em outras palavras, realizar atividades mercantis com o fito de auferir lucros, para então, distribuí-

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário.op. cit. p.467.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. op. cit. p.467.

los. Por isso a alegação de que os sujeitos elencados pela imunidade subjetiva são desprovidos de capacidade contributiva.

34. Cabe a discussão sobre o que pode ser caracterizado como distribuição de lucros. Tem-se que, não há problema, se a instituição imune auferir lucros, aliás, deve a instituição prezar pela sua estabilidade financeira, podendo os seus administradores aplicarem os seus recursos no mercado financeiro, locar imóveis, atos estes que visam à manutenção patrimonial, que não configuram distribuição de lucros, a menos que, tais lucros não sejam reinvestidos na atividade essencial da instituição, ou em ativos que agreguem valor ao seu patrimônio próprio.²¹

35. Nada obsta, que a instituição contrate e remunere empregados, via regime CLT, com a condição de que, os salários pagos não ultrapassem a média considerada razoável para o respectivo cargo exercido, podendo, uma extrapolação no valor do salário, ser considerada como distribuição disfarçada de lucros.²²

36. As observações acerca da descaracterização da distribuição de lucros acima apresentadas, vão de encontro ao disposto no inciso I, do artigo 14 do CTN. Tal artigo, trata dos requisitos necessários aos entes imunes, para que estes façam jus ao manto imunizante, previsto no artigo 9º, inciso IV do CTN, que é uma reprodução do § 1º, do inciso VI do artigo 150 do texto constitucional. Os incisos II e III do referido dispositivo legal, dispõem, respectivamente, que a aplicação dos recursos pelas instituições imunes deve ser feita integralmente no País, e que deve haver uma escrituração de despesas e receitas em livros revestidos de formalidades pelas instituições que façam jus ao manto imunizante.

37. Não resta dúvida, de que o Hospital que ajuizou a ação declaratória preenche os requisitos previstos pelo artigo 14 do CTN, conforme se depreende de suas práticas e dos autos em epígrafe, visto que a instituição em comento, além de não

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 30º ed. 2015. pp. 904-905.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 30º ed. 2015. p. 905.

distribuir lucros, adquire todos os medicamentos de empresas nacionais, bem como cumpre os requisitos formais da escrituração de suas contas.

38. Sendo inconteste, o enquadramento do Hospital Santa Casa da Misericórdia do Estado do Rio Grande do Sul como instituição imune nos termos do parágrafo 1º, inciso VI, do artigo 150 da Constituição, devido ao fato de que preenche os três requisitos previstos nos incisos do artigo 14 do CTN, vê-se, com base nos entendimentos doutrinários e jurisprudencial expostos neste memorial sobre o tema, que, o fato do ônus do ICMS recair sobre o Hospital, será ato que afasta a aplicação do princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, previsto no parágrafo 1º do artigo 146 do texto constitucional.

39. Considerando-se que, o Hospital, contribuinte de fato, não detém capacidade contributiva à luz do texto constitucional e do entendimento de seus estudiosos, Sacha Calmon Navarro Coêlho elucida ainda mais a dúvida posta neste memorial, sobre a possibilidade de contribuintes de fato se valerem da imunidade subjetiva, quando diz que ²³“ao notar que o ICMS é imposto geneticamente derivado da família dos impostos sobre a renda gasta. Significa que é o consumidor final que deve suportá-lo. A capacidade contributiva é a dele. Os agentes econômicos apenas antecipam o pagamento sobre o valor que adicionam aos bens e o repassam.”

40. Ferreiro Lapatza, citado por Hugo de Brito Machado Segundo, sobre o tema, muito bem coloca que ²⁴“normalmente, o legislador tentará estabelecer impostos sobre quem possa pagá-los, sobre quem tenha capacidade econômica para suportá-los. Mas a riqueza de um indivíduo pode se manifestar indiretamente através de sua utilização; e sobre esta utilização pode incidir um imposto. Os impostos indiretos têm por objeto exatamente as manifestações indiretas de capacidade econômica, como a circulação ou o consumo da riqueza.”

²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. op. cit. p. 640.

²⁴ LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito Tributário - Teoria Geral do Tributo, São Paulo, Marcial Pons/Manole, 2007, p. 165. Apud: Segundo, Hugo de Brito Machado. Repetição do Tributo Indireto op. cit. p. 14.

41. Luís Eduardo Schoueri por seu turno, posiciona-se no sentido de que ²⁵“quando se tem presente o efeito indutor da norma tributária, mais uma vez a incidência econômica deve ser levada em conta. Por exemplo: como examinar uma legislação que conferisse tratamento tributário diferenciado às vendas efetuadas a grandes grupos, em relação àquelas feitas a pequenas empresas? É certo que a Constituição Federal contempla, em sua ordem econômica, um tratamento tributário privilegiado às últimas. Assim, ficaria justificado um privilégio àquelas. Se, entretanto, uma empresa efetua uma venda de um mesmo equipamento (um computador portátil) a um grande conglomerado e a uma quitanda, a justificativa para o tratamento diferenciado somente poderá ser aceita se for deixado de lado o aspecto subjetivo do vendedor e se for considerado o comprador. Note-se que o imposto é juridicamente exigido do vendedor, mas a lei considera a qualidade do comprador.”

42. Sendo detentor, o Hospital, da imunidade subjetiva prevista na alínea “c” do inciso VI, do artigo 150 da Constituição, motivo pelo qual, evidencia-se sua ausência de capacidade contributiva, não poderia ele suportar o encargo financeiro do ICMS, uma vez que a capacidade contributiva do contribuinte de fato é a que deve ser levada em consideração quando se tratar de imposto indireto. Diante da hipótese de ocorrência da repercussão econômica do tributo, ter-se-ia a aplicação de um tratamento igualitário entre os desiguais por parte do Fisco, quando este se negar a tutelar os interesses da instituição imune, ferindo-se portanto, não somente o princípio da capacidade contributiva, mas também o princípio da igualdade tributária, nos termos do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal.

43. Para Schoueri, ²⁶“a teoria da incidência econômica tributária visa investigar se existe, ou não, coincidência entre a pessoa juridicamente atingida pela tributação e aquela que efetivamente suporta o encargo tributário. Constatando que a incidência econômica não coincide com a jurídica, a justificação para a tributação passa a ter de considerar a primeira, no lugar da última, sob pena de contrariar o princípio constitucional da igualdade. Efetivamente, como se verá com mais vagar, o princípio da igualdade é uma das bases dos sistemas tributários modernos. Esta igualdade não poderia ser tomada apenas em seu aspecto formal. Ela exige, em matéria de impostos,

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. op. cit. pp. 59-60.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. op. cit. pp. 59-60.

que aqueles que têm igual capacidade econômica contribuam igualmente para os gastos coletivos. Não se toleram privilégios. Pois bem: retomando o exemplo do computador vendido a uma quitanda, afirmou-se que se justifica um privilégio àquela, em relação à grande empresa. Entretanto, tal privilégio apenas será aceito se, de fato, for gozado pela quitanda, não pelo vendedor. Ou seja: se a quitanda suporta o ônus do imposto, então se justifica que ela pague menos que a grande empresa; se o imposto é suportado pelo vendedor, então fica bem mais difícil justificar o tratamento diferenciado. Daí a importância de se investigar a incidência econômica do imposto, como ferramenta para a análise jurídica da igualdade.”

44. Regina Helena Costa corrobora, diretamente uma das mensagens pretendidas por Schoueri na transcrição doutrinária acima, quando defende que ²⁷“a igualdade está na ausência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.”

45. Pode-se ainda cogitar, um afastamento da observância do princípio da legalidade tributária, previsto pelo inciso I do artigo 150 do texto constitucional, visto que, a transação tem previsão legal, logo, a Lei prevê que o encargo financeiro seja suportado pelo contribuinte de fato, vide exemplo, o já transcrito neste memorial, inciso I, do parágrafo 1º do artigo 13 da Lei nº 87 de 1996, ou mesmo, dispositivo genérico, como o inciso I do artigo 118 do CTN, quando este inclui os atos praticados por terceiros em posição de evidência no ato de definição do fato gerador da obrigação tributária, e, o referido dispositivo legal distingue terceiros de responsáveis tributários, seriam os terceiros os contribuintes de fato.²⁸

46. A tutela de princípios constitucionais, merece evidente preocupação no presente caso, assim como, também o fato de que o Hospital não faz jus somente à imunidade subjetiva, mas também à imunidade recíproca, prevista na alínea “a”, do inciso VI, do artigo 150 da CF. Tal alegação se dá, em razão do convênio existente entre

²⁷ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros. 2º ed. 1996. p. 39

²⁸ ver doutrina do artigo 118 do ctn que fale isso

o Hospital e o Sistema Único de Saúde (SUS), sendo que 60% dos pacientes do Hospital advém do SUS. O SUS é financiado por entes da Administração Pública das três esferas federativas, nos termos do parágrafo 1º do artigo 198 do texto constitucional, portanto, não pode o Estado do Rio Grande do Sul, tributar instituição que recebe aportes da União e do Município.

47. Vislumbrando-se a catástrofe constitucional que seria, a não concessão do manto imunizante ao contribuinte de fato, resta saber se de fato ocorreu o fenômeno translativo. Inútil seria cogitar a aplicação do manto imunizante sem a prova da translação. Diante da situação, faz-se válida a análise do posicionamento de Sabbag, da prova da translação:

“a propósito, na restituição, pode a concessionária tomar a iniciativa de devolver ao usuário o valor tributário excedente, retificando-se as faturas, e, após, com a prova disso, pedir a restituição do que se pagou indevidamente.”²⁹ Notem, Senhores ministros, que Sabbag fala em “retificação das faturas”.

48. Sacha Calmon Navarro Coêlho dá suporte à prova da translação por meio de faturas, quando defende ser ³⁰“possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo.”

49. Tem-se, portanto, que o destaque em nota fiscal, aliado ao recolhimento do tributo pelo contribuinte de direito, comprovam em seu aspecto formal a ocorrência da translação. Contudo, segundo estudos de economistas, sendo endossada por juristas³¹ a translação poderá se dar integral ou parcialmente, ou ainda, não ocorrer, a depender de fatores econômicos. Juristas como Hugo de Brito Machado Segundo, Aliomar Baleeiro e Luís Eduardo Schoueri entendem que as elasticidades da oferta e da demanda,

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. op. cit., p.329.

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. op. cit. p. 759

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. op. cit. p. 63.; Segundo, Hugo de Brito Machado. Repetição do Tributo Indireto op. cit. p. 16.; e BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, 17ª ed., atualização de Hugo de Brito Machado Segundo, 2010, pp. 201-202.

influenciam na materialização da translação. Antes de expor o entendimento dos renomados juristas, faz-se necessária a análise do conceito de elasticidade.

50. Para N. Gregory Mankiw, a elasticidade pode ser entendida como ³²“uma medida da resposta da quantidade demandada ou da quantidade ofertada à uma variação em um de seus determinantes.” Este é o conceito geral de elasticidade, dividindo-se esta em elasticidade-preço da demanda e elasticidade-preço da oferta, apontando o autor, em relação à primeira modalidade: ³³“A lei da demanda afirma que uma queda no preço de um bem aumenta a quantidade demandada dele. A elasticidade-preço da demanda mede o quanto a quantidade demandada reage a uma mudança no preço. A demanda por um bem é chamada elástica se a quantidade demandada responde substancialmente a mudanças no preço. Diz-se que a demanda é inelástica se a quantidade demandada responde pouco a mudanças no preço. A elasticidade-preço da demanda de qualquer bem mede o quanto os consumidores estão dispostos a deixar de adquirir do bem à medida que seu preço aumenta.”

51. Sobre a elasticidade-preço da oferta, Mankiw defende que esta ³⁴“mede o quanto a quantidade ofertada responde a mudanças no preço. A oferta de um bem é chamada elástica se a quantidade ofertada responde substancialmente a mudanças no preço. A oferta é chamada inelástica se a quantidade ofertada responde pouco a mudanças no preço. A elasticidade-preço da oferta depende da flexibilidade que os vendedores têm para mudar a quantidade do bem que produzem.”

52. O economista aponta que, a elasticidade da demanda é a medição do quanto os consumidores estão dispostos a pagar a mais por determinado produto. Segundo o próprio economista, ³⁵tal medição está sob a influência de fatores sociais e psicológicos dos consumidores, podendo variar em cada caso. Porém, aponta também o autor, alguns critérios de classificação dos bens postos em análise da elasticidade, que possuem tendências. Dentre as classificações apontadas pelo autor, interessa ao presente caso, a classificação que distingue bens necessários e bens supérfluos, da qual, Mankiw

³² MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia. São Paulo: Cengage Learning. 6ª ed. p. 88

³³ MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia. op. cit. p. 88

³⁴ MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia. op. cit. p. 96

³⁵ MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia. op. cit. p. 88

defende que ³⁶“os bens necessários tendem a ter demanda mais inelástica, enquanto a demanda por bens de luxo (ou supérfluos) tende a ser elástica. Quando o preço de uma consulta médica aumenta, as pessoas não alteram drasticamente o número de vezes que vão ao médico, embora possam ir com menos frequência. Entretanto, quando o preço dos veleiros aumenta, a quantidade demandada de veleiros cai substancialmente. Isso ocorre porque as pessoas tendem a encarar as consultas médicas como uma necessidade e os veleiros como um luxo.”

53. Tendo em vista o conceito de elasticidade e alguns de seus desdobramentos, como poderia a tributação se relacionar com tais elementos da ciência econômica?

54. Hugo de Brito Machado Segundo, quando discorre sobre a translação, posiciona-se no sentido de que ³⁷“tudo dependerá da relação entre a elasticidade-preço da demanda e a elasticidade-preço da oferta, fatores que podem fazer com que um tributo incidente sobre o consumo onere economicamente o produtor ou o consumidor, pouco importando quem é seu contribuinte do ponto de vista jurídico. O contribuinte pode ser o comprador, que repercute o tributo sobre o vendedor (shifting backward), ou vice-versa (shifting forward). Aliás, a questão não se resume a um tudo ou nada (tributo suportado integral e exclusivamente pelo produtor ou pelo consumidor); seu ônus pode ser repartido entre vendedor e comprador, nos mais diversos percentuais (50%/50%; 70%/30%; 25%/75% etc.), sendo isso o que usualmente se dá. Diz-se, em tais situações, que houve difusão do imposto.”

55. Aliomar Baleeiro, citado por Hugo de Brito Machado Segundo, entende que ³⁸“importa verificar se a procura do objeto tributado é rígida ou elástica. O comprador, embora esbravejando ou resmungando, resigna à aquisição das coisas de procura rígida, como os alimentos básicos, o vestuário essencial, os transportes imprescindíveis, medicamentos de extrema necessidade etc. Mas pode desistir da compra de coisas que não satisfazem necessidades imperiosas e cuja procura, portanto,

³⁶ MANKIWI, N. Gregory. Introdução à Economia. op. cit. p. 88

³⁷ Segundo, Hugo de Brito Machado. Repetição do Tributo Indireto op. cit. p. 16.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. op. cit. pp. 201-202. Apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do Tributo Indireto. op. cit. p. 17.

é elástica, ou pode deslocar sua preferência para os sucedâneos de menor preço ou menos tributados. Muitas vezes, o consumidor de vinho, por exemplo, quando este encarece, passa a consumir o nacional em substituição ao estrangeiro, ou muda seu hábito para a cerveja”.

56. Luís Eduardo Schoueri, por seu turno, aponta que ³⁹“no caso de oferta totalmente elástica ou de demanda perfeitamente inelástica, conclui-se que a carga do imposto é suportada pelos compradores. Afinal, se alguma parcela do imposto ficar com os vendedores, estes simplesmente não produzirão; por outro lado os compradores não deixarão de comprar a mesma quantidade de produtos, por mais que seu preço seja acrescido pela totalidade do imposto.”

57. Pois bem senhores Ministros, vê-se, a partir de estudos econômicos, e do apontamento de renomados tributaristas, que em havendo uma baixa propensão dos consumidores de deixarem de adquirir um bem frente ao aumento de seu preço, a carga do imposto incidente sobre o bem será suportada por eles consumidores. O próprio ex-ministro Aliomar Baleeiro menciona “medicamentos” como bens sujeitos à oneração dos consumidores por meio do imposto incidente sobre tais bens. Tem-se que é casuística a translação, devido ao fato de que em certos cenários econômicos ela vai ocorrer, e sua prova pode ser feita através do destaque em nota fiscal, do montante do imposto indireto que será integralmente repassado ao contribuinte de fato, o que afasta o caráter dúbio do fenômeno translativo.

58. No presente caso, tem-se não apenas, o destaque em nota fiscal, como também, o fenômeno econômico comprobatório da ocorrência da translação que é, o fato de se tratar de bens necessários e essenciais aqueles aos quais incidiu o imposto. São bens com demanda inelástica, que, segundo o entendimento dos renomados tributaristas acima transcritos, tem-se como evidente a ocorrência da translação. Aliado aos dois fatos comprobatórios ora expostos, retoma-se oportunamente, o fato de que a translação é prevista legalmente no caso do ICMS, conforme o disposto no inciso I, do parágrafo 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87 de 1996.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. op. cit. p. 63.

59. Conclui-se, senhores Ministros, que, o Hospital Santa Casa da Misericórdia do Estado do Rio grande do Sul faz jus à duas imunidades tributárias, a subjetiva do art. 150, VI, “c” da CF, pelo fato de ser uma instituição de assistência social sem fins lucrativos que preenche os requisitos do art. 14 do CTN, e à imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, “a” do texto constitucional, por ser conveniado ao SUS, que é financiado por todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

60. Sendo incontestes as imunidades das quais faz jus o Hospital, e, da prova da translação, sendo esta comprovada no presente caso através da conjugação de fatores econômicos e jurídicos que apontam para a ocorrência do fenômeno, vem, a parte autora, requerer a operacionalização de sua desoneração em função do imposto indevidamente cobrado, consoante a incompetência do Fisco para tal.

61. Não restando dúvidas, acerca da aplicação de uma interpretação extensiva às normas imunizantes, prestigiadas pelo texto constitucional, legitimam-se os argumentos supracitados de Baleeiro e Ataliba, de que o sujeito que suportar o ônus da tributação poderá, ainda que contribuinte de fato, opor sua imunidade ao Fisco em sua pretensão de tributar o contribuinte de direito.

62. Na condição de contribuinte de fato, opera-se tal desoneração nos termos do já mencionado neste memorial, artigo 166 do CTN. Trata-se, o referido dispositivo legal, de norma jurídica cuja aplicação depende das leis do mercado, em específico, das elasticidades da oferta e da demanda, uma vez que o fato juridicamente protegido pela norma, materializa-se no âmbito econômico. A invocação de tal artigo, tem como condição *si ne qua non* a ocorrência da translação, que, já se demonstrou presente neste caso.

63. Eis que surge a oportunidade de esclarecer o sentido, pendente neste memorial, do artigo 166 do CTN. Tal artigo deve ser encarado como a principal norma do direito pátrio a tratar da tributação indireta, uma vez que dispõe sobre a repetição do tributo indireto, que, nos termos de seu enunciado, são os impostos cujo encargo financeiro seja transferido a um terceiro (contribuinte de fato) pelo contribuinte de direito, evidenciando de tal modo, o enquadramento jurídico do contribuinte de fato.

64. O referido dispositivo legal, legítima a desoneração tributária do contribuinte de fato, podendo ser invocado diante da prova do contribuinte de fato de que houve uma tributação errônea. As imunidades tributárias indubitavelmente representam situações em que, não caberá a tributação, portanto, conclui-se que, pode sim um contribuinte de fato, uma vez comprovada a transação, valer-se do manto imunizante se a este estiver enquadrado nos termos do artigo 150 do texto constitucional, consoante o disposto no artigo 166 do CTN.

65. Resta saber, como se dá a operacionalização do dispositivo legal em comento, como fazer com que o contribuinte de fato se valha da imunidade tributária a que faz jus? Viu-se na jurisprudência dos tribunais superiores, duas formas do contribuinte de fato se valer de tal dispositivo legal, sendo, uma delas, ⁴⁰através da atribuição da legitimidade ad causam ao contribuinte de fato para que este propusesse a ação de repetição do indébito tributário, cabível nos casos de pagamento indevido, tal qual faz parte o artigo 166 do CTN, sem a intervenção do contribuinte de direito, conforme se depreende dos Recursos Especiais de números 517.616/SE, 694.429/SP, 906.405/SC e 817.323/CE, apreciados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), estando a ementa do último transcrita a seguir:⁴¹

“EMENTA. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. TRIBUTÁRIO. IPI. ABATIMENTO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO CUMULADO COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA. INTELIGÊNCIA DO ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE À PRETENSÃO REPETITÓRIA. PRECEDENTE. 1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282/STF. 2. A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao consumidor final, suporta o encargo financeiro do IPI, cujo valor vem, inclusive, destacado na nota fiscal da operação. A fabricante,

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos. op. cit. p.178.

⁴¹ <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7163359/recurso-especial-resp-817323-ce-2006-0026047-7-stj/relatorio-e-voto-12889601?ref=serp>

portanto, ostenta a condição de contribuinte de direito (responsável tributário) e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo do tributo (para ver dela abatidos os descontos incondicionais), bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente a tal título. 3. Recurso especial a que se nega provimento.”

66. Analisada a primeira forma de operacionalização do artigo 166 do CTN, através das ementas ora transcritas, cabe a análise da segunda forma de se colocar em prática o referido dispositivo legal, que seria por meio da concessão de autorização do contribuinte de fato ao contribuinte de direito, para que este, reembolsando àquele, possa mover a ação repetitória contra o Fisco. Tal procedimento se materializou nos julgados do STJ, dos quais, destaca-se a ementa do Recurso Especial nº 903.394, leading case que alterou o entendimento do STJ, que está transcrita a seguir:

⁴²EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM . SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO. 1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

⁴² <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-contribuinte-fato-nao.pdf><https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8254990/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-93238-ce-0016498-1420014058100/inteiro-teor-15198145?ref=serp>

A análise jurisprudencial do assunto não se esgota no STJ, tendo o STF por seu turno, além de ter julgado casos semelhantes, sumulado sobre a questão. Nesse sentido, cabe a análise da Súmula 546 do STF, fruto de decisões de casos que tratavam da tributação indireta, proferida em 03 de dezembro de 1969:⁴³

“Cabe a restituição de tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.”

A Súmula ora apresentada, fundamenta-se em duas(rever a quantidade de REs) decisões proferidas em sede de Recursos Extraordinários interpostos à Suprema Corte, cujas ementas estão transcritas a seguir:⁴⁴

“Ementa

Restituição de Tributo Indireto (Súmula N. 71). Se ficou provado que o contribuinte não incluiu no preço dos seus produtos a parcela do tributo que indevidamente pagou, tem direito a restituição. Inaplicação do enunciado da Súmula. Divergência com o acórdão no RE. 45.977. Embargos Conhecidos e Providos.

Ementa

Imposto Indireto, Pago Indevidamente. Restituição cabível. Caso em que não se aplica a Súmula 71. Recurso Extraordinário conhecido e provido.”

Para Eduardo Sabbag, a operacionalização da restituição do imposto indireto pelo contribuinte de fato se dá conforme a segunda corrente jurisprudencial do STJ, conforme se depreende da seguinte passagem, que trata especificamente de imunidades e impostos indiretos, de sua autoria:⁴⁵ “Da mesma forma, viabiliza-se a restituição do gravame, com base no art. 166 do CTN, pois fácil será a verificação da transferência do encargo. A propósito, na restituição, pode a concessionária tomar a iniciativa de devolver ao usuário o valor tributário excedente, retificando-se as faturas, e, após, com a prova disso, pedir a restituição do que se pagou indevidamente.”

43

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLS.V.&base=baseSumulas>

⁴⁴ STF - RE: 58660 SP, Relator: Min. Amaral Santos, data de julgamento: 01/01/1970, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-05-1969 PP****RTJ Vol-50444 - PP - *****; STF - RE: 58290 SP, Relator: Luis Gallotti, Data de Julgamento: 31/12/1969, Data de Publicação: DJ 23-11-1966 pp-*****

⁴⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. op. cit. p.329

Segundo o próprio autor, o seu entendimento segue o teor da seguinte decisão do STF:

⁴⁶ EMENTA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO. PRODUTOS TABELADOS. I - A relação jurídica que tem relevo, para efeito da repetição do indébito tributário, é a estabelecida entre o sujeito passivo original e o primeiro adquirente da mercadoria. Só a este faculta a lei (CTN, art. 166) autorizar o contribuinte de direito a receber o que indevidamente pagou. (...) (EDv no RE 89.643, rel. Min. Carlos Madeira, Pleno, j. 10.09.1986) (Grifos nossos)”

Diante dos entendimentos doutrinários e jurisprudencial ora expostos, conclui-se que, a transferência do encargo financeiro ao contribuinte de fato, é fenômeno conhecido e levado em consideração pelos operadores do direito, não sendo portanto aceitável, frente a esta situação, e à interpretação teleológica atribuída às regras imunizantes, que o contribuinte de fato tutelado pela imunidade, desta não se valha.

Esvazia-se o argumento do Fisco, de que, só é relevante para a averiguação validade da imunidade, o preenchimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN), pelo contribuinte de direito. Logo, se o Hospital Santa Casa da Misericórdia do Estado do Rio Grande do Sul preencher os requisitos legais para o aproveitamento da imunidade, o Fisco não poderá a ele opor a aplicação da norma imunizante, uma vez que o contribuinte de fato está sob o manto desta.

Com base nos argumentos até então apresentados, senhores Ministros, pleiteia o Hospital Santa Casa da Misericórdia do Estado do Rio Grande do Sul, o reconhecimento de que goza das imunidades subjetiva e recíproca, e portanto, requer o reconhecimento da legitimidade ad causam em favor de seu fornecedor de medicamentos, o contribuinte de direito na presente demanda, para que este possa mover ação de repetição de indébito tributário perante o Fisco, mediante a retificação das faturas e o reembolso do valor atinente ao ICMS recolhido ao Hospital, o contribuinte de fato.

⁴⁶ SABBAG, Eduardo. Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos. op. cit., p.176.

IV. DO PEDIDO

01. Diante do exposto, a RECORRENTE pleiteia, que seja estendido o manto imunizante para que ela, na condição de contribuinte de fato, não deva arcar com o encargo financeiro do tributo, que a ela fora transferido, como se vê do destaque em nota fiscal, do montante do imposto, e do fato de se tratarem os medicamentos de bens essenciais, que faz com que eles venham a repercutir sobre os consumidores, sob pena de se verem feridos os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade e da legalidade, visto que instituições de assistência social sem fins lucrativos não integram o domínio econômico, e por isso, falta-lhes capacidade contributiva, o que, conseqüentemente cria uma situação de desigualdade tributária, sendo, inclusive, o tributo em questão, feito para repercutir, consoante o próprio dispositivo legal que dispõe sobre a sua base de cálculo.

São Paulo, 14 de setembro de 2018.

ADV.
OAB/SP nº [●]

ADV.
OAB/SP nº [●]

Referências Bibliográficas:

- SCARPINELLA, Cassio Bueno. Manual de Direito Processual Civil, volume único. 3ª Edição. : Editora Saraiva.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva.
- SABBAG, Eduardo. Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos. São Paulo: Thomson Reuters, 2013.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Repetição do Tributo Indireto. 1ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

BALEIRO, Aliomar de Andrade. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra. O Sistema Tributário na Constituição. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias- Um Ensaio Sobre a Sua Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito Tributário- Teoria Geral do Tributo. São Paulo: Marcial Pons/ Manole, 2007.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 2ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 1996.

BALEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense.

MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia. 6ª Edição. São Paulo: Cengage Learning.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm

livro do ávila, curso

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário.

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7163359/recurso-especial-resp-817323-ce-2006-0026047-7-stj/relatorio-e-voto-12889601?ref=serp>

<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-contribuinte-fato-nao.pdf>[https://trf-](https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8254990/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-93238-ce-0016498-1420014058100/inteiro-teor-15198145?ref=serp)

[5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8254990/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-93238-ce-0016498-1420014058100/inteiro-teor-15198145?ref=serp](https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8254990/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-93238-ce-0016498-1420014058100/inteiro-teor-15198145?ref=serp)

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLS.V.&base=baseSumulas>

STF - RE: 58660 SP, Relator: Min. Amaral Santos, data de julgamento: 01/01/1970, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-05-1969 PP****RTJ Vol-50444 - PP - ****; STF - RE: 58290 SP, Relator: Luis Gallotti, Data de Julgamento: 31/12/1969, Data de Publicação: DJ 23-11-1966 pp-****