

II TAX MOOT BRASIL

Equipe 116 – Hospital Santa Casa da Misericórdia de Porto Alegre

SUMÁRIO

1. BREVE SÍNTESE DO LITÍGIO	3
2. DAS RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO	5
2.1. Da repercussão econômica do ICMS	5
2.2. Da imunidade tributária	9
2.3. Do Princípio da Isonomia e da não discriminação tributária em razão da procedência dos bens	14
2.4. Da neutralidade tributária e da livre concorrência.	18
2.5. Da evolução jurisprudencial	20
2.5.1 Do ICMS nas faturas de energia elétrica.	20
2.5.2. Do Recurso Extraordinário n.º 574.706, do Supremo Tribunal Federal	22
2.5.3. <i>Habeas Corpus</i> n.º 399.109, do Superior Tribunal de Justiça	24
2.6 Da Unicidade do Ordenamento e da Segurança Jurídica	26
3. DO PEDIDO	27
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	28

**EXCELENTÍSSIMO (A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Ref. Recurso Extraordinário n.º ____

Recorrente: Hospital Santa Casa da Misericórdia

Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul

HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE, já qualificado nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por intermédio de seus advogados que ao final subscrevem, apresentar **MEMORIAIS**, com o objetivo de elucidar os principais fatos e direito aplicável ao presente caso.

1. BREVE SÍNTESE DO LITÍGIO

1.1 Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa da Misericórdia, ora Recorrente, em face do acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que, mantendo a decisão de primeiro grau, julgou improcedente a Ação Declaratória proposta pela entidade.

1.2 Em síntese, o Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre consiste em entidade filantrópica e, por isso, detentora de Imunidade Tributária, conforme expressa previsão constitucional do art. 150, inciso IV, alínea 'c'.

1.3 Neste sentido, cabendo à Lei Complementar estabelecer os critérios necessários para a fruição do instituto, o Código Tributário Nacional, recebido como tal

perante o advento da Constituição da República de 1988, o fez em seu artigo 14, sendo que todos os requisitos foram atendidos pelo Recorrente, sendo fato incontroverso ao longo dos autos.

1.4 Todavia, a par de sua condição de entidade imune, o Estado do Rio Grande Sul, ora Recorrido, impõe que o Hospital Santa Casa da Misericórdia arque com o custo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas suas operações de aquisição de medicamentos destinados para suas atividades fins.

1.5 Diante deste cenário, a Recorrente ajuizou a presente ação para ter reconhecido o seu direito de imunidade tributária em suas relações com os fornecedores, de forma a evitar que estes façam o destaque do tributo na nota fiscal a ser paga pela Recorrente.

1.6 No entanto, a ação foi julgada improcedente, pois, os tribunais inferiores, em uma interpretação restritiva ao direito fundamental à imunidade tributária, entenderam que a limitação não se aplica aos contribuintes de fato, mas somente aos contribuintes de direito. Em outras palavras, entenderam que a imunidade tributária seria restrita aos integrantes formais da relação jurídico-tributária, com total desconsideração à realidade econômica de tais operações.

1.7 Veja-se que, o Hospital, enquanto entidade filantrópica, presta diversos serviços de saúde de forma gratuita, atendendo as necessidades da comunidade carente, em consonância com seus fins de assistência social. Por tal razão, realiza compra de medicamentos inerentes à manutenção de suas atividades hospitalares, e, nos casos em que se destinam à prestação de serviço gratuito de saúde, de cunho filantrópico, não há o repasse do ônus econômico aos seus pacientes.

1.8 Assim, na aquisição de tais produtos, o Recorrente suporta todo o ônus econômico do tributo, configurando-se como contribuinte de fato do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sob a perspectiva de uma classificação financeiro-econômica entre tributos diretos e indiretos.

1.9 Isto ocorre, pois, na cadeia econômica do ICMS, o contribuinte de direito (fornecedores) computa no preço do produto o valor do tributo, gerando o repasse do encargo tributário ao contribuinte de fato.

1.10 Há, portanto, o desvirtuamento do comando constitucional, que seria o de desonerar o patrimônio, renda e serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos, como forma de fomentar a prática de tais instituições. Sobretudo, pois estas auxiliam o Estado na persecução de serviços essenciais, como o é a saúde enquanto direito fundamental.

1.11 Diante do exposto, faz-se necessário o reconhecimento da imunidade tributária nas aquisições de medicamentos de seus fornecedores nacionais, de forma a impedir que a Recorrente, instituição imune, arque com os encargos tributários do ICMS onerando diretamente suas atividades assistencialistas. É o que se passa a expor.

2. DAS RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO

2.1. Da repercussão econômica do ICMS

2.1.1 A autonomia política, administrativa e legislativa dos Estados é característica da forma federativa adotada pela Constituição de 1988. De tal modo, o constituinte outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência legislativa para instituir e regulamentar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

2.1.2 Desta forma, o tributo é regulado por intermédio da Lei Complementar n.º 87/96 e foi instituído no Estado do Rio Grande do Sul quando da edição da Lei Estadual n.º 8.820/1989.

2.1.3 Conforme ensinamento de Roque Antônio Carrazza, do art. 155, II da Constituição Federal de 1988, seria possível extrair ao menos cinco tipos de ICMS, chegando a 20 tipos em uma análise mais profunda, senão vejamos:

Preliminarmente, lembramos que o inciso II do art. 155 da CF prevê, na verdade, pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: I - o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); II - o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; III - o imposto sobre serviços de comunicação; IV - o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e V - o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. A lei complementar em questão poderá, portanto, referir-se a qualquer destes impostos.¹

2.1.4 O ICMS, em sua estrutura, é um tributo indireto, para os quais há a diferenciação entre contribuinte de fato e contribuinte de direito. Pois, a par do contribuinte de direito realizar a hipótese de incidência tributária e integrar o polo passivo da relação jurídica tributária, a repercussão econômica do encargo tributário fica para o consumidor final.

2.1.5 O ICMS é por excelência a maior fonte de receitas tributárias dos estados membros da federação brasileira. Conforme reza a Carta Magna em seu artigo 1º, a indissolubilidade da Federação é cláusula pétrea e a manutenção deste modelo de Estado é assegurada através de independência e autonomia financeira de cada ente da União.

2.1.6 Dentre suas maiores características, neste esteio, é por se caracterizar como tributo indireto, isto é, autoriza o repasse de seu encargo econômico ao próximo da cadeia. Nesta perspectiva, brilhantemente expõe João Ricardo Fahrion Nüske²:

Os tributos, como visto acima, podem ser definidos como diretos ou indiretos e, adotando o critério econômico-financeiro, os primeiros (diretos) são aqueles suportados pelo contribuinte de direito, enquanto que os demais (indiretos) autorizam o repasse econômico a terceiros. [...]

2.1.7 Cabe salientar a crítica realizada pela doutrina, inclusive por Nüske, na sequência, de que todos os tributos, de alguma maneira, são repassados economicamente, devendo-se, portanto, distinguir em repercussão econômica e repercussão jurídica do tributo.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013. p. 1102-1103

² NÜSKE, João Ricardo Fahrion, Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018, p. 55.

Assim, a primeira ocorre sempre que há o repasse econômico para outrem, ao passo que a repercussão jurídica seria quando o repasse é previsto e/ou autorizado pela própria lei³.

2.1.8 Neste sentido, como bem destaca Luís Eduardo Schoueri, para determinados tributos há a ‘transferência jurídica’, que seria a transferência prestigiada por lei.

A falta de base econômica para o argumento da translação, entretanto, exige que se tome o art. 166 do CTN com toda cautela. No lugar de se buscar o fenômeno da translação, age com acerto aquele que investiga se há uma transferência jurídica (isto é: prestigiada por lei) do montante do tributo. **Esta será a situação do adquirente do produto sujeito a tributação não cumulativa que o revende, tomando o crédito do montante pago na etapa anterior. Se há um direito àquele crédito é porque ele lhe foi transferido por quem o pagou na etapa anterior.**⁴ - Sem grifos no original.

2.1.9 Eis o caso do ICMS. Pois, se tratando de imposto vinculado à sistemática da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I, CF), há o repasse jurídico do montante pago já pago na operação anterior, gerando o direito de compensação (direito de crédito) deste valor.

2.1.10 Cabe destacar, ainda, os relatórios anuais do Hospital Santa Casa da Misericórdia de Porto Alegre, todos disponíveis publicamente no site da Requerente⁵, em que demonstram o consumo da Requerente com Material Médico-Hospitalar e Medicamento em cada exercício-financeiro.

Ano	Consumo de Materiais Médico-Hospitalares e de Medicamentos
2017	R\$ 196.432.575,80
2016	R\$ 184.481.531,67
2015	R\$ 172.023.343,64
2014	R\$ 164.541.581,97
2013	R\$ 164.772.427,00
Total	R\$ 882.251.460,08

³ Ibid., p.55-57.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 558-559.

⁵ Informações disponíveis no website: <<https://www.santacasa.org.br/pt/institucional/relatorio-anual>>.

2.1.11 Infere-se, da tabela acima, serem milionários os gastos da Recorrente com materiais e medicamentos todos os anos. Considerando a proporção de 60% atendidos pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e, ainda, uma alíquota de 18%, nos últimos 5 (cinco) anos, implica dizer R\$ 95.283.157,69 arrecadados indevidamente pelo Estado do Rio Grande do Sul.

2.1.12 Este montante significa 6 meses de atividades (gratuitos e onerosos) da Recorrente ou, então, quase um ano de atividade exclusivamente gratuitas!

2.1.13 Portanto, como restou demonstrado, é o contribuinte de fato quem arca com o ônus tributário (em uma estimativa de R\$ 95.283.157,69, nos últimos 5 anos) e esta Corte não pode se desvincular os efeitos gerados. Esta previsão é feita pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB):

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.**

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

2.1.14 Neste sentido, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da vigência do supracitado artigo, já se manifestou pela necessidade de atentar-se aos efeitos gerados da opção legislativa ou, então, da decisão tomada nas cortes⁶. Ou seja, uma vez adotada a sistemática da tributação indireta aos tributos sobre o consumo, especialmente em relação ao ICMS, não se pode negar os efeitos econômicos àqueles que efetivamente suportam o encargo.

O que importa são as consequências de fato.

Se produz, ou não, em concreto, a discriminação proibida.

Não importa qual seja a intenção.

A análise da situação deve estar centrada nos efeitos ou consequências concretas da opção legislativa ou da decisão tomada no caso concreto.

É necessário que se examinem os fatos e os efeitos que neles se produzem

[...]

No caso, a regra induz à discriminação proibida, como demonstrei.

⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 354-346.

Ter-se-ia um resultado contrário à regra constitucional proibitiva da discriminação, em matéria de emprego, de sexo, origem, raça ou profissão.⁷

2.1.15 Tem-se como conclusivo dos argumentos expostos até aqui que, independentemente da não participação da Recorrente na relação jurídico-tributária, esta assume com os encargos tributários do ICMS na aquisição de medicamentos, haja vista a repercussão econômica e jurídica do referido tributo.

2.2. Da imunidade tributária

2.2.1 O Direito Fundamental à saúde, positivado pela Carta da República de 1988 em seu art. 6º, deixa evidente a opção adotada pelo constituinte originário de máxima proteção deste direito social, garantindo a mais alta proteção perante o ordenamento jurídico pátrio.

Art. 6º São direitos sociais a educação, **a saúde**, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (sem grifos no original)

2.2.2 Neste sentido, atribuiu-se elevada relevância a este direito, manifestamente protetivo para com a sociedade, rígido para com as reformas erosivas que possam mitigar direitos essenciais e inerentes a um Estado Democrático de Direito, eis que inserido no Título II da Constituição Federal de 1988 – Dos Direitos e Garantias Fundamentais.

2.2.3 Ou seja, por elevar ao rol que compõe o topo da tutela jurídica de nosso ordenamento, a CF/88, em ordem de assegurar sua universalização, conferiu ao Estado o dever de instrumentalização deste direito.

2.2.4 A título de elucidação, podemos citar ao menos dois exemplos de instrumentos para garantia do acesso à saúde constitucionalmente expressos, quais sejam, a previsão da instituição de um Sistema Único de Saúde (art. 200 CF/88) e o beneplácito da

⁷ STF, Pleno, ADI-MC 1.946, Relator Ministro Sydney Sanches. Citação do voto do Ministro Nelson Jobim. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal decidiu por, apesar de não ressalvado pela Emenda Constitucional n.º 14/1998, excetuar a licença maternidade do limite aos benefícios da Previdência Social, pois, a diferença entre o salário e a licença maternidade seria custeada pelo empregador, razão pela qual levaria a desmotivar a contratação de mulheres.

imunidade tributária para instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, “c”).

2.2.5 Neste sentido, as imunidades são normas previstas na Constituição e “dirigem-se aos legisladores das pessoas políticas de direito constitucional interno, determinando que se abstenham de instituir tributos sobre determinadas situações, bens ou pessoas”⁸. Nesta seara, imunidades constituem-se como normas que estabelecem a incompetência dos entes políticos de instituir tributos sobre situações específicas. Na concepção doutrinária definida por Paulo de Barros Carvalho⁹, as imunidades configuram:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contida no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

2.2.6 Assim, constituem-se normas constitucionais que visam garantir direitos fundamentais, no caso, através do resguardo do patrimônio das entidades filantrópicas que oferecem e concretizam serviços de promoção e proteção de direitos fundamentais (acesso à saúde).

2.2.7 Diante disto, verifica-se a incompatibilidade entre os institutos previstos na Constituição e a interpretação dada pelo acórdão recorrido. Não se pode admitir que as amplas previsões de valorização à saúde e incentivo às entidades de assistência social sejam mitigadas pela interpretação restritiva da imunidade enquanto garantia fundamental.

2.2.8 Acerca da interpretação das imunidades, Roque Antônio Carrazza brilhantemente expõe que “o exegeta e o aplicador devem, pois, identificar o bem jurídico tutelado pela imunidade tributária e optar pela interpretação que melhor o garanta”¹⁰.

2.2.9 Ou seja, o instituto da imunidade tem a finalidade de ampliar, através das entidades beneficentes, o acesso à saúde básica, dever do Estado, que, por vezes, carece de

⁸ CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 921-981.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 203.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 854.

recursos econômicos e administrativos para atingir a totalidade de seus objetivos. Sendo assim, conta com a iniciativa de pessoas jurídicas de direito privado para a persecução de seus objetivos e, de forma a maximizar esta atuação, resguardou o patrimônio das instituições filantrópicas de assistência social.

2.2.10 Veja-se que o intuito constitucional, ao estabelecer as imunidades seria o de desonerar econômica e financeiramente as atividades assistenciais exercidas pelo contribuinte.

Neste sentido, cumpre-se analisar a ilustre lição de Aliomar Baleeiro¹¹:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

2.2.11 Neste viés, também elucida Regina Helena Costa:

[...] se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.

E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade dos cidadãos.

Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir nas situações e em relação às pessoas que apontam, que a tributação não inviabilize o exercício de direitos constitucionalmente garantidos.¹²

2.2.12 Em outras palavras, a imunidade busca preservar e proteger as atividades filantrópicas de assistência gratuita à saúde, uma vez que são direitos sociais da sociedade e dever do Estado, sendo de máximo interesse público a sua máxima persecução, já que o poder público não possui condições de garantir a eficiência e qualidade necessária de tais serviços em sua plenitude.

2.2.13 Consequentemente, não é interesse do Estado, enquanto garantidor de direitos fundamentais, impor obstáculos aos serviços prestados pelo Hospital Santa Casa da Misericórdia de Porto Alegre e que seriam, em sua origem, dever do próprio Estado para

¹¹ BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 504.

¹² COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.44-45.

garantia de saúde à população. Exatamente o oposto, visa-se o máximo desembaraço das atividades assistenciais.

2.2.14 Isto quer dizer, o Texto Maior de 1988, ao impor as imunidades, buscou resguardar postulados fundamentais ao Estado brasileiro. Todos esses pressupostos se encontram positivados em seu art. 150, dispositivo que exprime em maior ou menor medida a salvaguarda dos princípios mais caros à nação, tais quais a legalidade e a segurança jurídica (art. 150, I), a igualdade (art. 150, II) e a propriedade privada (art. 150, IV). De igual modo, protegeu a democracia *lato sensu*, ao proteger o acesso isonômico à política e à organização de entidades de classe, bem como preservou o acesso à educação e à saúde, esta através das assistências sociais sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”).

2.2.15 Veja-se que a promoção da saúde é fato incontroverso, uma vez que as entidades de assistência social, de cunho filantrópico, desempenham papel primordial no acesso à saúde das comunidades mais carentes, papel em que se encontra a Recorrente, conforme já comprovado nos autos.

2.2.16 Nesta medida, sincronicamente à concessão pelo diploma básico do poder da competência tributária para a pessoa jurídica de direito público dotada de personalidade política¹³, houve o estabelecimento de fatos os quais, o constituinte, antevendo as dificuldades históricas das quais se viam o Estado incumbido de atingir, se viu por bem em se eximir de arrecadar tributos. Dentre eles o acesso universal e gratuito à saúde.

2.2.17 Resta claro que, diante de uma análise perfunctória de nosso Sistema Tributário Nacional, o instituto da imunidade, enquanto norma estrutural que é¹⁴, deveria ser instrumento suficientemente capaz de habilitar a sociedade a atuar em conjunto com os entes públicos para perfectibilizar as metas constitucionalmente traçadas.

2.2.18 Portanto, dentro da lógica jurídica constitucional, não há razão de ser o ônus tributário em face de uma operação em que a princípio caberia ao próprio Estado

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 196.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 206.

desempenhar¹⁵, em qualquer de suas facetas, visto que a arrecadação da Administração Pública se dá de forma teleológica justamente para a consecução destes objetivos.

2.2.19 Este entendimento está em consonância com a jurisprudência desta Corte, que se manifestou pela necessidade de interpretar as imunidades em seu sentido teleológico, de forma a garantir máxima efetividade para seus objetivos, neste caso, o direito ao acesso à saúde.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. **I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.** II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. [...]
(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013)

2.2.20 É neste condão que se verifica a impossibilidade da Recorrente ser onerada à medida unicamente por constituir-se como contribuinte de fato do ICMS. Conforme exposto, deve-se realizar a interpretação teleológica das imunidades tributária de forma a resguardar o patrimônio das entidades filantrópicas, garantindo máxima efetividade aos valores protegidos, neste caso, o direito ao acesso à saúde.

2.2.21 Por fim, cabe salientar a impropriedade em rejeitar a imunidade tributária para a aquisição de medicamentos sob o argumento de não constituir renda, serviço ou patrimônio, como pretende o Estado do Rio Grande do Sul.

2.2.22 Neste sentido, cumpre destacar a jurisprudência desta Corte de que o patrimônio constitui o conjunto de bens do contribuinte, de forma que não seria cabível a distinção entre eles, sobretudo para a restrição da imunidade tributária.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 208-209.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, **mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles**. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido. (RE 203755, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 17/09/1996, DJ 08-11-1996 PP-43221 EMENT VOL-01849-08 PP-01727) – sem grifos no original.

2.2.23 Do voto do Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, neste julgamento, se extrai “Ora, o patrimônio se constitui do conjunto dos bens. Destarte, se o bem tem como dono a entidade coberta pela imunidade, esse bem integra o patrimônio dessa entidade, motivo por que a imunidade tem aplicação, às inteiras”.

2.2.24 Portanto, deve-se interpretar a imunidade tributária de modo teleológico, buscando-se resguardar os fins por ela protegidos, quais sejam: os direitos fundamentais e, mais especificamente, o direito à saúde. Não sendo cabível, a diferenciação entre bem e renda para, em uma interpretação restritiva das imunidades tributária, mitigar uma parcela do patrimônio da Recorrente.

2.3. Do Princípio da Isonomia e da não discriminação tributária em razão da procedência dos bens

2.3.1 Adiante, não merece acolhimento as alegações fazendárias de que o provimento do Recurso Extraordinário interposto resultaria em nova inconstitucionalidade, face à suposta violação da isonomia tributária e da livre concorrência.

2.3.2 Isto, pois, não reconhecer o direito fundamental da Recorrente à imunidade tributária em suas operações mercantis resultaria em sérios prejuízos à economia nacional, bem como implicaria na violação destes mesmos princípios suscitados, isto é, da isonomia e da livre concorrência.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (sem grifos no original)

2.3.3 Afinal, não reconhecer a imunidade tributária do Hospital meramente por este constituir-se como contribuinte de fato, desconsiderando o repasse econômico, resulta o incentivo de que as entidades imunes adquiram seus insumos da indústria internacional.

2.3.4 Neste sentido, a própria jurisprudência desta Corte se afirma no sentido de reconhecer a imunidade tributária, nos termos do art. 150, IV, c, da Constituição Federal, para o ICMS que seria devido no momento da importação de mercadorias e que, portanto, deveria possuir tratamento isonômico nas aquisições provenientes do mercado nacional.

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ICMS. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE. **1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a imunidade contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente na importação de bens utilizados na prestação de serviços pelas entidades de assistência social.** 2. Nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do RI/STF. – sem grifos no original. (ARE 1049943 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 29/09/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 11-10-2017 PUBLIC 13-10-2017)

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. RECURSO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973. **1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a imunidade insculpida no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal se aplica ao ICMS.** 2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Agravo regimental conhecido e não provido. – sem grifos no original. (RE 596885 AgR-terceiro, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 09/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-207 DIVULG 27-09-2016 PUBLIC 28-09-2016)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL RECONHECIDA COM RELAÇÃO AO ICMS INCIDENTE SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS. PRECEDENTES. **A jurisprudência da Corte orienta-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos.** Não procede a vinculação do recurso à sistemática da repercussão geral com relação a um leading case que controverte sobre questão diversa. Agravo regimental a que se nega provimento. – sem grifos no original. (ARE 803906 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 20-11-2014 PUBLIC 21-11-2014)

2.3.5 Desta maneira, veja-se que, na visão do Recorrido, ocorre a ausência da oneração dos tributos indiretos na importação, ao passo que há a incidência destes no mercado nacional!

2.3.6 Portanto, a improcedência dos pedidos ora formulados implicaria séria violação da isonomia entre os produtos entre o mercado externo e o mercado nacional, ofendendo também a neutralidade tributária, na concepção adotada por Luís Eduardo Schoueri, e a livre concorrência, como se demonstrará em tópico subsequente.

2.3.7 Isto, pois, como visto, haveria a oneração tão somente dos produtos do mercado interno, de forma que as entidades imunes, portanto, inclinar-se-iam a importar os insumos necessários para o desempenho de suas atividades essenciais e, na condição de importadores, não arcaiam com o tributo estatal. O Princípio da não discriminação tributária em razão da procedência dos bens é defendida por Paulo de Barros de Carvalho, no sentido de que o art. 152 do texto constitucional determina que as “pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem”¹⁶.

2.3.8 Veja-se que é notória a diferença entre pessoas ou, então, de situações. No entanto, conforme excelentes ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, para que possa haver a desequiparação entre os sujeitos, deve-se analisar a) o critério discriminatório; b) a correção lógica e abstrata entre o fator de discriminação e o que se pretende fazer; e c) se o fim atingido está em consonância com os valores constitucionais¹⁷.

2.3.9 Destaca-se que este entendimento encontra amparo pela jurisprudência desta Corte. Neste sentido, do Recurso Extraordinário n.º 640.905 se extrai:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 4º DA PORTARIA Nº 655/1993 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PARCELAMENTO DE DÉBITOS. ADESÃO POR CONTRIBUINTE COM DEPÓSITO JUDICIAL. RESTRIÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE ARBITRARIEDADE LEGISLATIVA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO LIVRE ACESSO À JUSTIÇA. INOCORRÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DEVIDO PARA

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 176.

¹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017, p. 26-42.

SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE QUE SE CONDICIONA AO TR NSITO EM JULGADO DA AÇÃO. RECURSO PROVIDO.

1. O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, **impondo, por vezes, tratamento desigual em circunstâncias específicas** e que militam em prol da igualdade.

2. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa).

3. A norma revela-se antijurídica, ante as discriminações injustificadas no seu conteúdo intrínseco, encerrando distinções não balizadas por critérios objetivos e racionais adequados (fundamento lógico) ao fim visado pela diferenciação.

(RE 640.905, Rel. Min. Luiz Fux, Sessão Plenária, julgamento em 15/12/2016, publicação em 01/02/2018) – sem grifos no original.

2.3.10 No entanto, o *díscrimen* que reside no caso, é a procedência da mercadoria. Isto, pois, trata-se de situações semelhantes, isto é, aquisição de medicamentos que receberão tratamentos díspares, sendo onerado o produto de origem nacional e desonerado o produto de origem estrangeira.

2.3.11 Eis que reside gravíssima violação ao texto constitucional, pois institucionaliza tratamento tributário distinto em razão de sua procedência, expressamente vedado no ordenamento jurídico.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

2.3.12 Desta maneira, a interpretação restritiva, que por si só comporta a inconstitucionalidade de limitar o direito à imunidade, confere vantagens comerciais aos exportadores estrangeiros prejudicando não somente os produtores nacionais, de modo específico, mas de forma mais ampla, a economia nacional.

2.3.13 Assim, não merecem prosperar as alegações do fisco acerca da imunidade neste caso, haja vista no caso da importação de produtos a entidade imune constituir contribuinte de direito, enquanto na compra de produtos nacionais constituírem-se como contribuinte de fato.

2.3.14 Ainda, cumpre ressaltar que, no caso, não existe capacidade contributiva da Requerente, para que se possa arcar com o ICMS, ora controvertido.

2.3.15 Isto, pois, a Recorrente possui tão somente capacidade econômica. Isto é, os valores auferidos da prestação médica-hospitalar para pacientes de plano de saúde ou privados, são voltados para o pagamento de suas despesas e investidos para o atendimento assistencial gratuito.

2.3.16 Isto quer dizer, o Hospital Santa Casa da Misericórdia não acumula riquezas e distribui dividendos. Apesar de deter capacidade econômica, oriundos dos seus serviços onerosos, estes recursos econômicos retornam para o fornecimento de serviços médicos gratuitos.

2.3.17 Não pode se falar, portanto, em capacidade contributiva passível de implicação do ônus tributário, pois, tributar tais situações implica a retirada destes valores que seriam voltados para o fornecimento de serviços garantidores de direitos fundamentais, em auxílio à persecução dos objetivos de um Estado Democrático de Direito.

2.3.18 Desta feita, a limitação à imunidade implica flagrante violação ao princípio da isonomia, não discriminação tributária em razão da procedência dos bens, bem como da neutralidade tributária e da livre concorrência, como se passa a expor.

2.4. Da neutralidade tributária e da livre concorrência.

2.4.1 Diante do notório tratamento distintivo realizado pelo Poder Público em face da procedência da mercadoria, isto é, concedendo privilégios aos produtores estrangeiros, cabe destacar o sério prejuízo gerado à economia nacional, bem como ofensa ao princípio da neutralidade tributária e da livre concorrência.

2.4.2 Este prejuízo decorre, conforme mencionado supra, da existência de incidência de ICMS para as operações mercantis realizadas pelas entidades imunes com fornecedores nacionais e a ausência do ônus tributário no caso de importação dos mesmos produtos, demonstrando total falta de coerência na interpretação quanto à finalidade e aplicabilidade da imunidade.

2.4.3 De tal forma, “como os tributos sempre oneram as situações ou operações sobre as quais incidem, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos”¹⁸, haverá a preferência pelos medicamentos adquiridos do exterior, conferindo vantagens econômicas para os agentes internacionais. Ferindo, de tal maneira, a livre concorrência, princípio basilar da ordem econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

IV - livre concorrência;

2.4.4 Consequentemente, há a violação da neutralidade tributária, vez que, dentro de um mesmo nicho econômico, a saber, o fornecimento de medicamentos para uso hospitalar, há a distinção tributária entre os concorrentes.

2.4.5 Isto ocorre, pois, “[E]m termos ideais, a neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos”¹⁹. Todavia, como já mencionado anteriormente, direta ou indiretamente, maior ou menor grau, os tributos não de influenciar no comportamento dos agentes econômicos. De tal forma, a neutralidade deve ser entendida dentro do âmbito concorrencial, não permitindo distinções dentro de um mesmo setor. Conforme bem elucidada Luís Eduardo Schoueri:

A Neutralidade Tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à Livre Concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. Em termos práticos, a Neutralidade Tributária significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal. Sendo mandamento de otimização, deve-se buscar, ao máximo possível, igualar a carga tributária de situações similares.²⁰

2.4.6 No entanto, este princípio restou violado, haja vista o prejuízo gerado no tratamento desigual às entidades nacionais unicamente pela sua constituição das entidades imunes e caracterização como contribuintes de fato na tributação indireta.

2.4.7 Nesta concepção adotada, a neutralidade concorrencial implica, portanto, em um dever negativo do Estado, em abster-se de criar normas discriminatórias que beneficie apenas uma parcela de um nicho competitivo. Por outro lado, também impõe um dever

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 32.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 40.

²⁰ Op. Cit., p. 403.

positivo, que seria o de atuar ativamente de forma a corrigir distorções que possam ferir a neutralidade e a livre concorrência.

Disso decorre que o princípio da neutralidade concorrencial da tributação envolve dois aspectos: um negativo, no sentido de que a política fiscal não deve intervir no mecanismo concorrencial no qual já existe uma concorrência (quase) perfeita e não se observam resultados que se opõem aos postulados da ciência política econômica e social (incluindo os princípios de justiça); outro positivo, quando parece conveniente adotar uma política fiscal para fomentar a concorrência, na medida em que a livre concorrência for imperfeita, por motivos não-fiscais, daí resultando consequências desvantajosas, sob o aspecto econômico global e/ou ético-social.²¹

2.4.8 De tal forma, forçoso que este Tribunal considere os efeitos provocados pela interpretação restritiva da imunidade tributária à economia nacional, que implica violação da isonomia, da neutralidade tributária e da livre concorrência, afetando um dos pilares da ordem econômica brasileira.

2.5. Da evolução jurisprudencial

2.5.1 Do ICMS nas faturas de energia elétrica.

2.5.1.1 Em seguida, cumpre esclarecer a evolução jurisprudencial tida no ordenamento jurídico brasileiro acerca dos tributos indiretos, como estes são entendidos nas Cortes Superiores e a relevância dos contribuintes de fato.

2.5.1.2 Neste sentido, em que pese o argumento de que a Recorrente não componha a relação jurídico-tributária discutida em questão, cabe analisar, primeiramente, a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que através do Recurso Especial n.º 1.299.303/SC, julgado em sede recurso repetitivo, entendeu que o contribuinte de fato do ICMS, nos casos de energia elétrica, tem legitimidade para pleitear ação para repetição do indébito do tributo indevidamente pago quando do consumo pelo consumidor final.

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

²¹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 341.

- Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

- O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica.

Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art.

543-C do Código de Processo Civil.

(REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012)

2.5.1.3 Veja-se que tal decisão ensejou o Tema 752 do STF, que dispunha sobre a “Legitimidade do consumidor final para propor ação de repetição de indébito tributário relativo a valores do ICMS incidente sobre a demanda contratada de energia elétrica”. Todavia, este Tribunal reconheceu a inexistência de repercussão geral por não se tratar de matéria constitucional, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR FINAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A controvérsia relativa à legitimidade ativa do consumidor final para ajuizar ação de repetição de indébito de ICMS sobre a energia elétrica, fundada na interpretação do art. 166 do CTN, é de natureza infraconstitucional. 2. É cabível a atribuição dos efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna se dê de forma indireta ou reflexa (RE 584.608 RG, Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/03/2009). 3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC.

(RE 753681 RG, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 01/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-166 DIVULG 27-08-2014 PUBLIC 28-08-2014)

2.5.1.4 Depreende-se que o Supremo Tribunal Federal não julgou inconstitucional a possibilidade da repetição de indébito nos casos de contribuinte de fato consumidor de energia elétrica, considerando matéria infraconstitucional (com base no art. 166 do Código Tributário Nacional).

2.5.1.5 Diante disto, impõe-se frisar a necessidade de análise da decisão trazida a fim de garantir a coerência do sistema jurídico e, por conseguinte, garantindo a segurança jurídica.

2.5.1.6 Ora, se no caso da fatura de energia elétrica cabe ao contribuinte de fato solicitar a restituição do ICMS na fatura de energia elétrica sobre a demanda contratada e não utilizada, não se pode afirmar que o repasse econômico não é juridicamente relevante. Ou

seja, não se pode afirmar que se deve apenas considerar o contribuinte de direito, descartando-se qualquer análise das circunstâncias fáticas para a aplicação da imunidade. Assim, a mesma *ratio decidendi* deve ser aplicada para o julgamento do presente Recurso Extraordinário.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

2.5.1.7 Conforme mencionado anteriormente, há a repercussão jurídica do tributo, isto é, a transferência prestigiada em lei, e não somente a fática.

2.5.1.8 Nesta perspectiva, o próprio art. 166 do Código Tributário Nacional indica o repasse do tributo, concluindo-se que a repercussão do ônus econômico é, sim, relevante ao ordenamento jurídico.

2.5.1.9 É nesse contexto, por fim, que se pleiteia em sede constitucional pela aplicabilidade do beneplácito imunizante mesmo à contribuinte de fato, eis que plenamente viabilizado pela Carta da República de 1988.

2.5.2. Do Recurso Extraordinário n.º 574.706, do Supremo Tribunal Federal

2.5.2.1 Adiante, não merece acolhimento as pretensões fazendárias de que o Hospital Santa Casa da Misericórdia, na posição de contribuinte de fato, no momento da aquisição de medicamentos paga tão somente o preço da mercadoria e não o encargo tributário, sob a argumentação de que este fica a cargo do contribuinte de direito.

2.5.2.2 Neste sentido, cabe ressaltar segundo marco jurisprudencial, desta vez desta própria Corte. Recentemente os (as) Excelentíssimos(as) Ministros(as) já se manifestaram pela não composição do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

2.5.2.3 De relatoria da Min. Cármen Lúcia, a questão foi julgada sob Repercussão Geral (Tema 69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS). O acórdão foi assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

2.5.2.4 Desta discussão, a Corte decidiu no sentido de que o ICMS não se trata de preço cobrado por quem realiza a operação mercantil, isto é, que o imposto não compõe o preço do produto, e, portanto, não inclui o faturamento da pessoa jurídica.

2.5.2.5 O entendimento se consolidou no esteio de que no momento da aquisição de bens suscetíveis à incidência do tributo, a parcela de seu valor total a se recuperar a título de ICMS tratar-se-ia de componente contábil para o contribuinte de direito, na qual há o repasse efetivo do tributo ao contribuinte de fato, não havendo acréscimo patrimonial ao fornecedor, que repassa tais valores ao sujeito ativo de Direito Público.

2.5.2.6 Assim sendo, não é compatível com a atual jurisprudência do STF as alegações de que o ICMS destacado em nota fiscal é parte do preço do produto, mas sim que é o efetivo tributo sendo pago pelo contribuinte de fato e o contribuinte de direito é mero intermediário em razão da exigência em lei pelo recolhimento e repasse aos cofres públicos.

2.5.2.7 Eis o caso do Hospital Santa Casa da Misericórdia. Nas operações mercantis realizadas para a compra de medicamentos há a transferência jurídica do ICMS do fornecedor para si. No entanto, por se tratar de atividade gratuita de serviços médicos e hospitalares, não há o novo repasse para os pacientes, arcando a entidade filantrópica com o ônus tributário.

2.5.3. Habeas Corpus n.º 399.109, do Superior Tribunal de Justiça

2.5.3.1 Este mesmo raciocínio foi repetido pelo Superior Tribunal de Justiça ao entender que a pessoa jurídica, ao não recolher o tributo cobrado de terceiros, configura a prática do crime previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990²².

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado.

(HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018)

2.5.3.2 Conforme se denota, o STJ entendeu que o contribuinte de direito é mero intermediário entre o repasse do tributo, pago pelo contribuinte de fato, ao ente tributante.

²² Lei n.º 8.137/1990: "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;".

Deste modo, ao não repassar ao ente tributante, tem-se situação de apropriação de indébita, afinal, o contribuinte de direito teria se apropriado do tributo cobrado do contribuinte de fato, por meio do repasse do ônus financeiro, constituindo crime contra ordem tributária.

2.5.3.3 Ora se no caso indicado, a Corte compreendeu que o tributo é repassado ao contribuinte de fato, e por isso, seria possível, com ressalvas, cogitar-se em um crime contra a ordem tributária, por consequência lógica, é preciso admitir que o ônus econômico é relevante ao mundo do direito, razão pela qual deve ser considerado quando da interpretação quanto à aplicabilidade da imunidade em matéria tributária.

2.5.3.4 Portanto, novamente uma das Cortes Superiores se manifestou pela impossibilidade de entender o encargo financeiro suportado pelo adquirente da mercadoria, ao ser incorporado ao valor total da operação, como custo geral, isto é, preço. Pelo contrário, trata-se do próprio tributo que é arcado, efetivamente, pelo contribuinte de fato.

2.5.3.5 Isto se verifica uma vez que inexistente razão jurídica para se considerar o valor do ICMS enquanto preço. Consoante ao tema, a mais diversa doutrina já pontuou acerca da sua inconstitucionalidade, conforme se vê mais uma vez no excerto da doutrina de Roque Carrazza²³:

Uma vez mais tenta-se, por meio do dócil poder constituinte derivado, alterar a regra-matriz do ICMS, desvirtuando-lhe a base de cálculo. E, o que é pior: capciosamente (com os dizeres "também na importação do exterior de bem") tenta-se legitimar o "cálculo por dentro" do ICMS, **que continuamos entendendo flagrantemente inconstitucional.**

2.5.3.6 Como bem pontuado pelos ensinamentos supracitados, a inconstitucionalidade aventada pelo legislador acabou por macular a própria definição do preço da mercadoria suscetível à incidência do ICMS, gravando-lhe com uma majoração a qual o constituinte originário jamais previra e desvirtuando a intenção de redução da onerosidade tributária através do princípio da não-cumulatividade, em que somente o contribuinte de fato arca com tal descompasso jurídico.

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op Cit.*, p. 1113.

2.6 Da Unicidade do Ordenamento e da Segurança Jurídica

2.6.1 Portanto, conforme restou demonstrado, a jurisprudência pátria tem evoluído no sentido de reconhecer a atuação do contribuinte de fato, no sentido de sua participação ser juridicamente relevante. Ou seja, deve ser considerado pelo Direito as circunstâncias fáticas e econômicas de quem arca com o custo do tributo.

2.6.2 Por fim, cabe destacar a necessidade de segurança jurídica e coerência do sistema, de forma a compatibilizar a interpretação e o julgamento do presente caso com a jurisprudência destacada acima.

2.6.3 A análise dessa jurisprudência é necessária para a harmonia e unicidade do sistema jurídico em que está inserido o contribuinte, garantindo-se, assim, a segurança jurídica do ordenamento.

2.6.4 A segurança jurídica deve ser contemplada em toda sua magnitude, vez que um dos princípios essenciais do Estado Democrático de Direito, de modo a evitar arbitrariedades e decisões casuísticas. Joaquim José Gomes Canotilho elucida que:

O princípio básico do Estado de direito é o da eliminação do arbítrio no exercício dos poderes públicos com a consequente garantia de direitos dos indivíduos perante estes poderes²⁴.

2.6.5 Humberto Ávila, ao versar sobre a segurança jurídica, destaca em que um de seus vértices é a segurança do ordenamento, entendido em sua totalidade:

[a] cognoscibilidade dirige-se ao ordenamento rídico em geral, no sentido de que este, no seu conjunto, deve ser inteligível formal e materialmente: a estabilidade pode também referir-se ao ordenamento em geral, no sentido que este, globalmente considerado, deve ter durabilidade; e calculabilidade igualmente pode fazer referência jurídica, no sentido de que esta, na sua totalidade, não pode ser objeto de modificações abruptas, drásticas e incoerentes. A segurança jurídica, como princípio objetivo, sem qualquer referência à sua subjetivação concreta, nessa inteligência, é princípio relativo ao ordenamento jurídico como um todo.²⁵

²⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Estado de Direito in: Cadernos democráticos 7.p. 9 Editora Gradiva, Lisboa, 1999.

²⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 156-157.

2.6.6 Desta feita, a análise da jurisprudência acostada nos autos não pode ser desconsiderada, considerada a insegurança jurídica que geraria, face a instabilidade das decisões tomadas pelas Cortes Superiores.

3. DO PEDIDO

3.1 Pelo exposto, o Recorrente requer, respeitosamente, o provimento do Recurso Extraordinário interposto, reconhecendo-se a imunidade tributária do Hospital Santa Casa da Misericórdia na compra de insumos (medicamentos) para a sua atividade filantrópica, permitindo a abstenção de lançamento de ICMS na compra de bens relacionados à sua atividades essenciais.

Nestes termos, pede-se deferimento.

LOCAL, 15 de setembro de 2018.

Advogado/OAB

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm>.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.299.303, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, julgado em 08.08.2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* n.º 399.109/SC, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, julgado em 22.08.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 574.706, Relatora Ministra Cármen Lúcia, julgado em 15.03.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 203.755, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 17.09.1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE n.º 1049943 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 29.09.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE n.º 803.906 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 28.10.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 596.885 AgR-terceiro, Relatora Ministra Rosa Weber, julgado em 09.09.2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 753.681-RG, Relator Ministro Teori Zavascki, julgado em 01.08.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 640.905, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 15.12.2016

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Estado de Direito. in: Cadernos democráticos 7. Lisboa: Editora Gradiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988, 4ª edição. Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

IRMANDADE SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE. Relatórios Anuais. Disponíveis em: <<https://www.santacasa.org.br/pt/institucional/relatorio-anual>>.

NÜSKE, João Ricardo Fahrion, Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.