

II TAX MOOT COMPETITION BRASIL

08 e 09 de Novembro de 2018

Brasília/DF



MEMORIAL DA RECORRENTE SANTA CASA DE MISERICÓRDIA

Em nome de:

Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre

Em face de:

Fazenda Nacional

EQUIPE 108

SUMÁRIO

Síntese dos fatos.....	2
Argumentos.....	4
1. Da imunidade tributária e sua interpretação.....	4
1.1 Natureza jurídica das imunidades.....	4
1.2 Formas de interpretação das imunidades.....	4
1.2.1 Interpretação teleológica das normas imunizantes face à proteção de direitos fundamentais.....	5
1.3 Efeitos práticos da imunidade das entidades assistenciais e a imunidade recíproca indireta (verbas federais provenientes do Sistema Único de Saúde).....	7
1.4 Interpretação sistemática da imunidade às entidades de assistência social.....	8
2. Da capacidade contributiva.....	9
2.1 Capacidade contributiva como meio de alcance da justiça fiscal.....	9
2.2 Neutralidade tributária como óbice à distorção concorrencial.....	10
2.3 Jurisprudência restritiva atual prejudicando a capacidade contributiva dos entes imunes e o mercado interno.....	11
3. Do contribuinte de fato.....	11
3.1 Reconhecimento do ordenamento jurídico pátrio quanto à figura do contribuinte de fato.....	11
3.2 Repercussão jurídica e econômica dos tributos.....	12
3.3 Análise econômica do Direito.....	13
4. Da seletividade do ICMS.....	14
4.1 Da essencialidade dos medicamentos adquiridos pela Santa Casa.....	14

Requerimentos finais.....	16
Sobre o Plano Processual.....	16
Sobre o Plano Material.....	16
REFERÊNCIAS.....	17

SÍNTESE DOS FATOS

1. Trata-se de Ação Declaratória ajuizada pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, Rio Grande do Sul, objetivando o reconhecimento da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal em relação ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) pago indiretamente pelo referido ente imune quando da aquisição de mercadoria essencial às suas finalidades, qual seja medicamento.

2. Não conformado com o acórdão que manteve a sentença de improcedência dos pedidos, interpõe o presente Recurso Extraordinário com base no artigo 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, na medida em que a decisão recorrida viola o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e artigos 1º, inciso III; 5º, §2º; 6º; 60, §4º, inciso IV; 155, §2º, inciso III; e 219, todos da Constituição Federal.

ARGUMENTOS

1. Da imunidade tributária e sua interpretação

1.1 Natureza jurídica das imunidades

1. Inicialmente, cumpre analisar o que são as imunidades tributárias e como se dá a interpretação destas normas constitucionais.
2. As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar do ente estatal que se traduzem na delimitação negativa (ÁVILA, 2012, p. 135) da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos, decorrentes e inerentes ao próprio ordenamento jurídico (ALEXANDRE, 2017, p. 202; SILVEIRA, 2011, p. 183; MÁSER, 2016, p. 15).
3. São percebidas, também, como garantias fundamentais, tratando-se, portanto, de cláusulas pétreas (PAULSEN, 2018, p. 111; SABBAG, 2012, p. 60), sendo normas de eficácia plena e autoaplicáveis (PAULSEN 2018, p. 115), de maneira que se faz impositiva sua observação (SILVEIRA, 2011, p. 183).
4. As imunidades tributárias constituem regras negativas de competência, as quais retiram do legislador a possibilidade de instituir determinados tributos nas hipóteses previstas na Constituição Federal (PAULSEN, 2017, p. 107).

1.2 Formas de interpretação das imunidades

5. Verifica-se que as normas relativas às imunidades tributárias configuram-se garantias ao contribuinte (CARRAZZA, 2008, p. 712), na medida em que limitam o poder de tributar quanto a bens ou pessoas de especial relevo ao constituinte, como é o caso das entidades de assistência social, gerando direito público subjetivo de não serem tributadas (CARRAZZA, 2008, p. 707).
6. Em decorrência dessa limitação, não cabe ao aplicador assumir qualquer premissa que o vincule à aplicação extensiva ou restritiva da norma imunizante, devendo, em verdade, buscar seu efetivo alcance considerando a própria regra de imunidade, o seu objeto, sua finalidade e todos os meios interpretativos ao seu alcance, como o literal, o sistemático e o teleológico (PAULSEN, 2017, p. 110).

7. Isso porque a interpretação é instrumento para a construção de uma norma a partir da extração de todo seu conteúdo (CARVALHO, 2008, p. 131), formando um todo abstrato, para análise do aplicador da lei (SCHOUERI, 2011, p. 607). Em outras palavras, as normas não são meros textos legais, mas sim os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos (ÁVILA, 2013, p. 33).

8. Além disso, sabe-se que a interpretação do direito é o exercício que se faz a fim de buscar a compreensão do sentido e alcance da norma jurídica, com o objetivo de que ela seja aplicada no caso concreto. Não se pode aplicar o direito sem antes interpretá-lo, nem se interpreta sem conhecimento dos fatos concreto aos quais o direito será posteriormente aplicado (LOPES, 2013, p. 158).

9. A atividade do aplicador da lei é de interpretar a amplitude da norma legal, aplicando-a ao caso concreto, de modo a transformar a norma em individual e concreta, não mais em abstrata e genérica (CARVALHO, 2008, p. 169).

10. Desse modo, entende-se aplicável a equidade como forma de integração das normas tributárias constitucionais, visto que tal método leva em consideração as peculiaridades do caso em que fica evidente a impropriedade da norma (BALEIRO, 1991, p. 441), a fim de obter uma decisão justa (AMARAL NETO, 2004, p. 23).

1.2.1 Interpretação teleológica das normas imunizantes face à proteção de direitos fundamentais

11. No tocante às instituições de assistência social sem fins lucrativos, consabido que sua imunidade fundamenta-se na premissa de que elas buscam ou avocam os mesmos princípios do Estado (CARRAZZA, 2008, p. 765), prestando serviços essenciais à garantia de direitos fundamentais sociais, como o trabalho realizado pelas Santas Casas de Misericórdia, que dão assistência médico-hospitalar gratuita para pessoas carentes, como forma de suprir as lacunas no sistema público, em decorrência da indisponibilidade financeira estatal para investimento nessas áreas (LOPES, 2013, p. 114).

12. Assim, a partir da leitura do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Lei Maior, verifica-se que o constituinte, reconhecendo que as entidades ali indicadas exercem atividades complementares da atividade pública, colocou-as a salvo da competência

da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de impostos, com a finalidade de estimulá-las, no interesse da sociedade, a prestar serviços que o próprio Estado, por insuficiência de recursos ou de outras condições, não poderia prestar (MARTINS, 1998, p. 04), observando-se, com isso, os princípios da solidariedade, descentralização e a universalização da assistência social no Brasil, para possibilitar o acesso de todos às ações disponíveis (TORRES, 2013, p. 3552).

13. Com efeito, os direitos sociais elencados no artigo 6º da Constituição Federal, dentre eles a saúde, em que pese estejam geograficamente fora do rol de direitos fundamentais estabelecido pelo artigo 5º da Carta Magna, revestem-se de fundamentalidade, por força do disposto no §2º do mencionado dispositivo constitucional, por se equipararem em conteúdo e importância aos direitos fundamentais (SARLET, 2001, p. 289).

14. Dessa forma, a regra imunizante aplicável à ora recorrente tem caráter de garantia fundamental, porquanto seu escopo é a proteção de direito fundamental (*in casu*, a saúde), revelando-se, portanto, como cláusula pétrea (CARRAZZA, 2008, p. 764-765), não podendo ser abolida sequer por emenda constitucional, nos termos do artigo 60, §4º, inciso IV, da Lei Fundamental.

15. Além disso, o *caput* do artigo 150 da Carta Política refere “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte [...]”, ou seja, o próprio dispositivo reconhece a imunidade do seu inciso VI, alínea “c”, como garantia individual (CARRAZZA, 2008, p. 712), sendo absorvida pela denominada “cláusula de abertura dos direitos fundamentais” prevista no já mencionado artigo 5º, §2º, da Constituição Federal.

16. Outrossim, a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, caracteriza-se como uma concretização/densificação normativa do direito fundamental à dignidade da pessoa humana (NICHELE, 2005, p. 37), positivado no artigo 1º, inciso III, da Lei Maior.

17. Ainda, é por meio da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, que o Constituinte garantiu a participação da sociedade em prol da coletividade, colaboração esta essencial à concretização do dever estatal de prestação material dos direitos fundamentais sociais (CALIENDO, 2009, p. 198), devendo, por tal motivo, ser interpretada de maneira a garantir sua maior efetividade possível.

1.3 Efeitos práticos da imunidade das entidades assistenciais e a imunidade recíproca indireta (verbas federais provenientes do Sistema Único de Saúde)

18. Com efeito, consabido que o constituinte, ao conceder imunidade de impostos às instituições de assistência social, não pretendeu meramente lhes retirar o dever de recolher tais tributos (até porque possuem outras obrigações tributárias), mas, isto sim, há um objetivo prático, qual seja diminuir sua carga tributária (PAULSEN, 2018, p. 30) na medida em que não possuem fins lucrativos e suplementam a atividade estatal, como já visto.

19. Desse modo, ao assumir o ônus econômico de um imposto indireto (como, *in casu*, o ICMS), ainda que o contribuinte de direito seja outrem, resta rompida tal finalidade na prática, pois o ente imune despendeu o montante do imposto da mesma forma que outros contribuintes não abrangidos pela imunidade tributária.

20. De outra banda, trata-se de entidade beneficente que recebe recursos financeiros oriundos do Sistema Único de Saúde (ESCLARECIMENTO Nº 05), ou seja, da União, e, com isso, ao arcar com o ônus financeiro do ICMS, estaria sendo tributado pelo estado-membro recurso proveniente da União, ferindo frontalmente a imunidade recíproca entabulada no artigo 150, inciso VI, “a”, da Constituição Federal (CARVALHO, 2010, p. 238).

21. Nesse sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE 69506/SP, entendendo que importa saber não como o legislador escolheu o sujeito passivo do imposto de consumo, mas se, pela maneira escolhida, o tributo vai onerar efetivamente outra pessoa de Direito Público, suprimindo-lhe parte dos recursos disponíveis para custeio de seus serviços públicos.

22. A imunidade em tela, para atingir os efeitos pretendidos pelo constituinte (preservação, proteção e estímulo da assistência social por particulares), deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, desfalcaria o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas às finalidades essenciais das instituições de assistência social (BALEEIRO, 2010, p. 504), como o presente caso, em que a Santa Casa, ao arcar com o ônus econômico do ICMS, deixa de investir este montante nos fins específicos da instituição, o qual poderia ser

utilizado na melhoria dos seus serviços e na ampliação de sua rede de amparo aos necessitados (SCHOUERI, 2011, p. 393).

1.4 Interpretação sistemática da imunidade às entidades de assistência social

23. A interpretação sistemática da Constituição engloba sua concepção econômica e finalista, dando maior sustentação à interpretação da ordem jurídica, de modo que, partindo dos valores consagrados pela Constituição, a concepção sistemática perfaz um caráter deontológico para a realização dos bens sociais (CALIENDO, 2010, p. 1073) elencados pela Carta Constitucional e reconhecidos como de maior relevância, tal qual a saúde.

24. Ainda, cabe ressaltar que a interpretação da lei não é imutável e deve ser feita levando-se em conta as condições sociais, econômicas e políticas presentes no momento de sua concretização (LOPES, 2013, p. 159), ganhando especial relevo, no caso em tela, a interpretação econômica do Direito, amoldando o sentido e o alcance da norma fiscal para considerar economicamente os fatos integrantes dela (LOPES, 2013, p. 160).

25. Ademais, o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência bastante flexível acerca das imunidades, atribuindo interpretação teleológica a tais normas, de modo a potencializar sua efetividade, servindo de garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que impulsionam limitações ao poder de tributar (PERTENCE, 2001, p. 07).

26. Assim, pode-se concluir, mediante uma interpretação teleológica e sistemática, que a prestação de serviços pelas instituições comunitárias proporciona a maximização da efetividade do direito à saúde (em analogia ao direito à educação), justificando uma concepção abrangente da imunidade tributária das referidas entidades em relação ao ICMS, em razão da supremacia da norma constitucional, de sua finalidade e dos respectivos valores (MÁSERA, 2016, p. 04).

27. Desse modo, não obstante haja jurisprudência majoritária em contrariedade à extensão da imunidade tributária aos medicamentos adquiridos pela recorrente (que assumiu o ônus econômico do ICMS), neste caso, ela não deve prevalecer, a fim de dar melhor efetividade à finalidade da regra constitucional.

2. Da capacidade contributiva

2.1 Capacidade contributiva como meio de alcance da justiça fiscal

28. O princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade (CALIENDO, 2009, p. 280) e é um dos meios mais eficazes para se atingir a Justiça Fiscal (CARRAZZA, 2008, p. 87; HARADA, 2017, p. 272), sendo corolário do princípio da isonomia (LOPES, 2013, p. 94). Isso porque o Direito Tributário busca, dentre outros objetivos, alcançar a justiça social por meio de um tratamento isonômico em conformidade com um critério material adequado à tributação socialmente justa (TIPKE e YAMASHITA, 2002, p. 21-22).

29. A expressão capacidade contributiva pode ser vista sob duas perspectivas (estrutural e funcional), produzindo conceitos distintos. Sob a ótica estrutural, pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo (CONTI, 1997, p. 24).

30. Já sob o aspecto funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar, sob o prisma do Direito Tributário, quem são os iguais, quem são os desiguais e em que medida se igualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles (CONTI, 1997, p. 24).

31. Por outro lado, referido postulado não pergunta o que o Estado fez para o contribuinte, mas o que este pode fazer para o Estado, o que se harmoniza com o princípio do Estado Social (TIPKE, 2012, p. 20).

32. Nesse toar, verifica-se que a Santa Casa de Misericórdia, como entidade de assistência social, auxiliando o Estado na efetivação dos direitos sociais (SABBAG, 2012, p. 352), realiza atividades que seriam de responsabilidade do Poder Público, como o atendimento médico-hospitalar aos necessitados (MELO, 2006, p. 44), e possui baixa capacidade econômica para arcar com os custos tributários, na medida em que não possui fins lucrativos e todos os seus recursos são investidos na manutenção dos seus objetivos institucionais (SAABAG, 2017, p. 164), razão pela qual deve ser aplicado o princípio da capacidade contributiva para lhe assegurar a imunidade também quanto aos denominados impostos indiretos.

33. Ainda, sabe-se que os impostos, quando adequados ao princípio da capacidade contributiva, permitem que os contribuintes cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social (CARRAZZA, 2008, p. 87).

2.2 Neutralidade tributária como óbice à distorção concorrencial

34. A Santa Casa fornece medicamentos de maneira gratuita aos seus pacientes (ESCLARECIMENTO Nº 07), de modo que entende ser necessária a neutralidade tributária, a fim de não restringir sua atividade assistencialista, visto que a tributação, no caso em tela, causa distorção concorrencial, na medida em que, indiretamente, exerce influência sobre a prestação de seus serviços (SILVEIRA, 2011, p. 41), onerando excessivamente a entidade. Desse modo, o Direito é invocado para corrigir tais distorções econômicas (SILVEIRA, 2011, p. 41), causadas pela imposição do pagamento indireto do ICMS no presente caso.

35. Outrossim, os que pagam impostos contribuem para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas, e, assim, ajudam a diminuir os entraves de ordem econômica e social que limitam a liberdade e a igualdade dos menos afortunados (CARRAZZA, 2008, p. 87), o que a Santa Casa já faz independentemente do pagamento de impostos, pois é sua finalidade essencial a assistência social.

36. Ademais, o constituinte conferiu imunidade às entidades de assistência social com fundamento na desoneração estatal de se incumbir dessas atividades. Dessa forma, não cabe a cogitação de capacidade contributiva por parte dessas entidades, visto que não buscam fins lucrativos (SCHOUERI, 2011, p. 393; CARRAZZA, 2008, p. 765).

37. A imunidade protege o patrimônio e os serviços das entidades de assistência social contra todos os impostos que economicamente onerem suas atividades, preservando a capacidade contributiva destas instituições que prestam serviços públicos em complemento ao Estado, para assegurar a todos o direito à saúde (TORRES, 2012, p. 74).

2.3 Jurisprudência restritiva atual prejudicando a capacidade contributiva dos entes imunes e o mercado interno

38. A imunidade ora examinada tem sido aplicada de modo restritivo, limitadamente aos chamados impostos “diretos”, e, quanto aos ditos impostos e contribuições “indiretos” cobrados pela União e pelos Estados (IPI, ICMS, PIS e COFINS), nas aquisições de produtos e equipamentos médicos de produtores nacionais, afastada quando se trata de operação na qual as instituições de assistência social figuram como “contribuintes de fato”.

39. Tal regime tem afetado a capacidade contributiva das entidades, porquanto são valores que passam a integrar o custo dos bens incorporados ao patrimônio ou assomam aos serviços de saúde, de modo colidente com a Constituição (TORRES, 2012, p. 02).

40. Diante desta situação fática, as instituições de assistência social imunes, justificadamente, em virtude da imperiosa necessidade de redução dos seus custos, findam por dar preferência às compras internacionais. Essa escolha, porém, baseia-se unicamente em motivos tributários, fruto da restrição interpretativa praticada sobre a norma de imunidade, mas que, ao final, pela restrição das administrações tributárias federal e estaduais, volta-se contra toda a cadeia produtiva brasileira, o que contraria o dever de proteção do mercado interno, estampado no artigo 219 da Constituição Federal (TORRES, 2012, p. 03).

41. Destarte, deve ser reconhecida a imunidade incidente na aquisição de medicamentos pela Santa Casa, por se tratar de entidade imune e sem fins lucrativos, desprovida, portanto, de capacidade contributiva tamanha que possa arcar com referido ônus econômico em suas operações gratuitas, quando não há possibilidade de repasse a terceiros.

3. Do contribuinte de fato

3.1 Reconhecimento do ordenamento jurídico pátrio quanto à figura do contribuinte de fato

42. A doutrina costuma classificar duas espécies de contribuintes: os de fato e os de direito. Contribuinte de fato é aquele a quem é diretamente transferido o ônus

econômico do tributo mediante destaque expresso do valor devido na operação, mas que não está obrigado ao pagamento e não pode ser demandado pelo Fisco (PAULSEN, 2017, p. 215). Por outro lado, tem-se por contribuinte de direito aqueles que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, sendo obrigados por lei a recolher o tributo (ALEXANDRE, 2017, p. 352-353).

43. Mostra-se evidente que o comprador (*in casu*, a Santa Casa), como contribuinte de fato, está expressamente reconhecido pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional e pelas Súmulas 71¹ e 546² do Supremo Tribunal Federal (BALEEIRO, 2010, p. 462), em face da consideração da realidade econômica, sendo que caso esta não seja analisada pelo intérprete ou aplicador do Direito, os fins da Constituição e das leis serão frustrados (BALEEIRO, 2010, p. 465-466).

3.2 Repercussão jurídica e econômica dos tributos

44. O fenômeno da repercussão jurídica é um direito do contribuinte de direito de atribuir a terceiro o encargo financeiro do tributo, dependendo de norma que o assegure (MACHADO, 2005, p. 398), como é o caso do ICMS, em que a lei permite seu incremento no preço final do produto (MELLO, 2013, p. 439).

45. Nessa senda, o Superior Tribunal de Justiça decidiu no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1131476/RS (sistemática dos recursos repetitivos) que a repetição de indébito, na hipótese em que o tributo assume natureza indireta, exige da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los, reconhecendo, com isso, a figura do contribuinte de fato.

46. A condição finalística e funcional para promover a aplicação da imunidade consiste no atendimento ao requisito da conexão entre o patrimônio e serviços às finalidades essenciais da entidade. Por essa razão, todos os bens e mercadorias adquiridos para compor o patrimônio imobiliário ou mobiliário da entidade, assim como para servir de insumo às suas prestações de serviços, quando destinados ao atendimento das respectivas finalidades essenciais, deverão ser abrangidos pela

¹ “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

² “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.”

imunidade, independentemente de se tratar de tributo “direto” ou “indireto”, ou se, nesta última hipótese, está-se diante de “contribuinte de direito” ou “contribuinte de fato”. Em qualquer dos casos, a afetação tributária, como custo, será equivalente. E é justamente esse cúmulo de imposições que se visa excluir, com a imunidade constitucional (TORRES, 2012, p. 19).

3.3 Análise econômica do Direito

47. Não se pode negar, ademais, a importância da economia na análise do direito como um todo e, em particular, do direito tributário, porquanto permite compreender os efeitos das normas jurídicas e das decisões judiciais sobre o funcionamento do mercado (PAULSEN, 2017, p. 31).

48. Nesse toar, consabido que a Santa Casa é quem suporta o custo do imposto embutido na operação de compra e venda de medicamentos, como contribuinte de fato, sendo válido o reconhecimento do direito, pois poderia buscá-lo em eventual restituição, na dicção do artigo 166 do Código Tributário Nacional (restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), não sendo, por tal razão, estranho à relação jurídica fiscal (BALEIRO, 2010, p. 468).

49. E, para a prestação dos serviços de assistência social, a entidade beneficente precisa adquirir mercadorias necessárias para o exercício de sua atividade, de modo que recebe a incidência do ICMS (MÁSERA, 2016, p. 69), integrado no preço final do produto (*in casu*, medicamentos), todavia não o consegue repassar aos seus consumidores, na medida em que fornece serviços gratuitamente (ESCLARECIMENTO Nº 10). Assim, o patrimônio da instituição é significativamente afetado e reduzido em razão do desembolso financeiro a título de pagamento do ICMS como contribuinte de fato (MÁSERA, 2016, p. 69-70).

50. Dessa forma, sendo o ICMS tributo indireto, o encargo devia ser transferido ao adquirente e, neste caso, a proteção que o constituinte originário idealizou para as entidades assistenciais só se cumpriria se a norma imunizante alcançasse o contribuinte de fato.

51. Por outro lado, não é lícito ao legislador ordinário anular a imunidade consagrada constitucionalmente sob o argumento de que o imposto é ônus do vendedor porque é este o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual tem a incumbência de recolher tal tributo, porquanto o legislador não pode ignorar que o mecanismo dos preços, num mercado de competição, permite ao contribuinte de direito transferir o ônus fiscal para o comprador (BALEEIRO, 2010, p. 466).

52. Outrossim, a imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição abrange todos os fatos ocorridos na esfera jurídica das entidades de saúde sem fins lucrativos, desde que vinculados à atividade essencial, como patrimônio, renda ou serviço (TORRES, 2012, p. 33). Desse modo, sejam os tributos diretos ou indiretos, como contribuinte de fato ou de direito, o regime há de ser sempre o mesmo. Não se pode criar distinções com critérios externos aos pressupostos constitucionais ou, tampouco, promover distinções restritivas que a própria Constituição não utilizou, como “imposto indireto” ou como “contribuinte de fato” (TORRES, 2012, p. 33).

53. Em se tratando de imunidades constitucionais, cumpre saber quem verdadeiramente terá o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de fato, e, nesse caso, a realidade econômica prevalece sob a forma jurídica (BALEEIRO, 2010, p. 468).

4. Da seletividade do ICMS

4.1 Da essencialidade dos medicamentos adquiridos pela Santa Casa

54. O artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, prevê o princípio da seletividade do ICMS, com o objetivo de conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária deste imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores (ALEXANDRE, 2017, p. 665), estando a seletividade intrinsecamente vinculada à essencialidade do produto ou serviço objeto de tributação (LOPES, 2013, p. 94; SCHOUERI, 2011, p. 373).

55. O legislador estadual, adotando a seletividade, deve fixar as alíquotas de acordo com a primordialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de modo a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade

contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais (ALEXANDRE, 2017, p. 704).

56. O princípio da seletividade tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do ICMS (CARRAZZA, 2008, p. 98). Por essa razão é que os produtos, mercadorias e serviços essenciais possuem tratamento mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, via de regra, não tem liberdade de escolha (CARRAZZA, 2008, p. 98), como é o caso dos medicamentos adquiridos pelo ora recorrente, que não tem como exercer sua atividade de assistência social na área da saúde sem a aquisição destes produtos essenciais ao tratamento de seus pacientes.

57. Nesse cenário, considerando que o constituinte já previu benefício fiscal aos consumidores em geral quando da aquisição de produtos essenciais, e utilizando-se uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição Federal, conclui-se que a Santa Casa, na qualidade de entidade de assistência social coberta pela imunidade de impostos, mais ainda teria razão para ser beneficiada com a extensão da imunidade na condição de consumidora/adquirente de medicamentos frente às indústrias, pois se tratam de produtos essenciais ao desenvolvimento de suas atividades e ao atendimento de saúde prestado à população.

58. Ressalta-se, por fim, que o provimento do presente recurso, além de benefícios sociais, geraria maior eficiência econômica, no sentido de maximização da saúde da população, bem social de especial relevo no contexto nacional (CALIENDO, 2009, p. 71).

REQUERIMENTOS FINAIS

Em conformidade com todo o exposto, a Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre requer:

Sobre o Plano Processual

- I. Seja recebido e analisado o presente memorial, para fins de que seja dado prosseguimento ao feito, alterando-se as decisões fixadas em primeiro e segundo graus de jurisdição.

Sobre o Plano Material

- II. Seja PROVIDO o presente Recurso Extraordinário, a fim de que a imunidade já constitucionalmente assegurada à recorrente seja estendida à aquisição de medicamentos, quando se encontra na posição de contribuinte de fato de imposto indireto (ICMS).

Brasília, 15 de Setembro de 2018.

/ Assinatura /

(Equipe 108)

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- AMARAL NETO, Francisco dos Santos. A equidade no Código Civil Brasileiro. Revista do Centro de Estudos Judiciários do Conselho de Justiça Federal, n. 25, 2004, p. 16-23.
- ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- _____, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. Atualizada por Miabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1131476/RS. Relator(a): Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934842&num_registro=200900593473&data=20100201&formato=PDF>. Acesso em: 10 set. 2018.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 237.718-6/SP. Relator(a): Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2001, DJ 06-09-2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>>. Acesso em: 21 ago. 2018.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 69506/SP. Relator(a): Ministro ALIOMAR BALEEIRO, Primeira Turma, julgado em 10/09/1970, DJ 03-11-1970 PP-05294 EMENT VOL-00817-01 PP-00285. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165469>>. Acesso em: 10 set. 2018.
- CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____, Paulo. Interpretação em matéria tributária. In: Direito tributário e os conceitos de direito privado. Coordenador Aldo de Paula Junior. In: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

CONTI, José Maurício. Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito Tributário. 4ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. v. III. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária das instituições de assistência social, à luz da constituição federal – opinião legal. Parecer nº 0378/98. São Paulo, 1998. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00815>> Acesso em: 05 ago. 2018.

MÁSERA, Marcos Alexandre. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação. Tese de doutorado. Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Porto Alegre: PUCRS, 2016.

MELLO, Gustavo Miguez de. Arts. 165 a 169. In: Comentários ao Código Tributário Nacional. v. II. 7. ed. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006

NICHELE, Rafael. A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social - natureza normativa e alcance. Dissertação de mestrado. Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Porto Alegre: PUCRS, 2005.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação e Concorrência. Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 150, VI, c, da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

_____, Heleno. Parecer legal nos autos do Recurso Extraordinário nº 608872 (Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017). Petição nº 18240/2013. São Paulo, 2012.