

**MEMORIAL DO HOSPITAL SANTA CASA DA MISERICÓRDIA**

**EQUIPE NUMERO ....**

## **Índice:**

- 1- Questão Constitucional
- 2- Repercussão Geral
- 3- Natureza jurídica do Hospital Santa Casa da Misericórdia
- 4- Da violação ao art. 150, VI, c, da CF/88
- 5- Da interpretação Constitucional
- 6- Contribuinte de Fato X Contribuinte de Direito: Violação ao princípio da isonomia
- 7- Da violação dos direitos fundamentais do contribuinte
- 8- Conclusão
- 9- Do Pedido

## I. SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de recurso extraordinário, que tem como objeto a aplicação da imunidade tributária prevista no art. 150. Inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988 sobre o ICMS incidente na aquisição de medicamentos.

Na espécie, a recorrente, entidade filantrópica, sediada na cidade de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul, adquiriu medicamentos de fornecedor sediado na Cidade de Porto Alegre- RS, para o fornecimento aos pacientes internados naquela unidade.

Considerando a ausência de política de fiscal no Estado, houve a incidência de ICMS destacado na nota fiscal, com posterior repasse econômico ao hospital adquirente.

Destaca-se que se os mesmos medicamentos houvessem sido exportados pelo recorrente, não incidiriam impostos na espécie. Desse modo, o hospital está sendo deveras onerado por dar preferência a produtos nacionais.

Em razão de tais fatos, a ora recorrente ajuizou ação objetivando a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS incidente na operação.

Entretanto, ao julgar improcedentes os pedidos, as instâncias ordinárias deixaram de observar que o recorrente cumpre todos os requisitos insculpidos no art. 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam:

Não há distribuição de renda ou qualquer parcela do patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;

Todos os recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais são integralmente aplicados no Brasil; e

Mantém escrituração das receitas e despesas em livros contábeis que seguem todas as formalidades legais.

Ademais, a instituição presta serviço público de saúde, em melhores condições dos que os oferecidos pelo SUS, sem custos ou com custos baixíssimos à população.

## **II- DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL**

Cinge-se a questão em estabelecer se imunidade instituída pelo art. 150, IV, “c”, da Constituição Federal de 1988 é aplicável às entidades de assistência social quando estas figuram como contribuintes de fato.

A recorrente, entidade filantrópica que presta serviço público de saúde, adquiriu medicamentos de fornecedor sediado na Cidade de Porto Alegre- RS para a distribuição destinada aos pacientes internados naquela unidade.

Considerando a ausência de política de fiscal no Estado, houve a incidência de ICMS destacado na nota fiscal, com posterior repasse econômico ao hospital adquirente.

Desse modo, os medicamentos distribuídos gratuitamente à população tiveram o preço elevado pela cobrança do imposto, onerando tanto a instituição quanto os beneficiários do serviço de assistência médica prestados.

Considerando tratar-se de entidade que realiza atividades típicas do Estado, o Hospital ajuizou ação objetivando a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS incidente na operação.

Entretanto, ao julgar improcedentes os pedidos, as instâncias ordinárias deixaram de observar que o recorrente cumpre todos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional e que é detentora da imunidade tributária inculpada no art. 150, inciso IV, “c”, da Constituição Federal.

## **II. DA REPERCUSSÃO GERAL**

A repercussão geral é o mecanismo de padronização da jurisprudência nacional conforme a interpretação constitucional do STF e constitui requisito de admissibilidade, nos termos dos art. 102, §3, da Constituição Federal e dos art. 1.035 e art. 1.036 do CPC. O tema versado no presente recurso, possui repercussão social. Isto porque trata-se de direito à saúde, defendido pelo art. 6º da CF, o qual é efetivado pelas Santas Casas em todo território nacional.

No ponto, caso esta corte decida pela não aplicação da imunidade, ocorrerá impacto direto na prestação de serviço de saúde, isto porque a compra de medicamentos é essencial para a continuidade dos serviços oferecidos pelas instituições, que em 2005 já realizava cerca de 6,81 % do total de procedimentos ambulatoriais em todo país.

### III. MÉRITO

#### A. NATUREZA JURÍDICA DO HOSPITAL SANTA CASA DA MISERICÓRDIA. Assistência social. Terceiro setor.

O hospital Santa Casa da Misericórdia é pessoa jurídica de direito privado que exerce atividades direcionadas à assistência médico hospitalar de pessoas hipossuficientes, as quais não encontraram tratamento adequado no SUS.

No ponto, trata-se associação sem fins econômicos nos moldes do art. 53 do Código Civil, ou seja, entidade constituída para atender interesses e necessidade da sociedade em geral, ligado diretamente à prestação de serviços de saúde, nos moldes dos arts. 6º, 203 e 194 da CF/88.

Nesse sentido, Roque Carrazza, observa que essas instituições substituem o Estado naquilo que ele sozinho não tem condições de prover, in verbis:

Adiantamos que instituição de assistência social é a pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais tais como enumerados no art. 6º da CF [...] Infelizmente, o Estado não tem condições de sozinho, prestar os serviços quem implementariam a fruição de todos estes direitos sociais. Daí precisa valer-se de entidades não-governamentais, com finalidades de assistência social beneficente. Tais entidades são justamente as instituições de assistência social sem fins lucrativos.<sup>1</sup>

Contudo, as instituições que assistem o Estado o fazem bem antes da constitucionalização dos direitos sociais. No Brasil, as primeiras instituições do terceiro setor eram vinculadas à igreja Católica. As confrarias formadas por religiosos com o aval da igreja realizavam um importante papel filantrópico, oferecendo serviços como assistência médica, organização de funerais e refúgio para desabrigados.

Assim, as entidades de terceiro setor podem ser conceituadas como instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo de atuar voluntariamente visando o

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 852-853.

aperfeiçoamento da sociedade (Sabo, 2017, p.76). a garantia de condições mínimas sociais à subsistência da população. Nesse sentido, os ensinamentos de Carrazza:

Infelizmente, o Estado não tem condições de sozinho, prestar os serviços que implementariam a fruição de todos estes direitos sociais. Daí precisar valer-se de entidades não-governamentais, com finalidades de assistência social beneficente. Tais entidades são justamente as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, declaradas, pela Constituição, imunes a impostos, porque secundam o Estado na realização do bem comum. [...]. É bom que se diga que a assistência social tanto pode ser prestada pelo Estado, como, complementarmente, por entidades filantrópicas. Estas, quando realmente cumprem seus objetivos institucionais, vale dizer, provêem, sem finalidade de lucro, o atendimento às necessidades básicas das pessoas, devem ser, de todas as formas, amparadas e incentivadas. <sup>2</sup>

E, é neste enfoque que o art. 6º da CF/88, consagra o direito à saúde como direito social. Mais além, em diversas ocasiões o texto constitucional atribui à União o dever de prestar e promover a saúde pública por meio de atendimento direto à população, e/ou de instituição de políticas públicas para tal.

Dessa forma, as isenções podem ser entendidas também como política pública que visa a universalização e a qualidade do fornecimento de serviços de saúde oferecidos pelas entidades filantrópicas.

### **III- DA VIOLAÇÃO AO ART. 150, VI, “C”, DA CF/88**

Imunidade tributária é uma forma de proteção constitucional direcionada aos partidos políticos e suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Tais requisitos estão elencados no art. 14 do CTN, recepcionado pela ordem constitucional vigente, os quais são: a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; b) aplicarem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p .770.

institucionais; e c) manterem escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurarem exatidão.

A referida imunidade é prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88 se estendendo ao ICMS incidente sobre os insumos, medicamentos e serviços adquiridos por entidades de assistência social na qualidade de contribuinte de fato, conforme leciona Aliomar Baleeiro :

[...] a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário. Não é lícito a este aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer artil técnico legislativo, como o de aparentemente dizer que imposto é ônus do vendedor. E é sujeito passivo da relação jurídica, no sentido de que lhe cumpre recolher o tributo, mas o legislador não pode ignorar que o mecanismo dos preços, num mercado de competição, permite ao contribuinte de jure transferir o ônus fiscal para o comprador. Se a compra é realizada por uma pessoa de direito público, para seu uso, ela padece, em tal caso, o desfalque em seu patrimônio, ou em suas rendas, porque o fornecedor computa todas as despesas, incorporando-as ao preço para reavê-las do adquirente... O contribuinte de fato não é estranho à relação jurídico fiscal, e isso pelo art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica. Ai não há ficções jurídicas necessárias, do ponto de vista técnico, à aplicação e cobrança do tributo. Mas, em se tratando do caso especial das imunidades constitucionais, importa saber que efetivamente vai ter seu patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica salvo a cautela constitucional prevalece sobre a forma jurídica.<sup>3</sup>

Assim, cumpre mencionar que as entidades filantrópicas, devem observar o princípio da capacidade contributiva, já que atuam nas funções inerentes ao Estado. Isto porque, existe a necessidade da superação da realidade jurídica para a econômica, porquanto é a própria entidade quem vai suportar o encargo financeiro. Caso contrário, as imunidades seriam ineficazes em todas as situações em que tais entidades atuassem na condição de contribuinte de fato.

Nessa mesma linha, José Eduardo Sabo leciona que a imunidade serve para resguardar da incidência de impostos as instituições que substituem o próprio Estado, in verbis:

A imunidade constitucional decorre expressamente da Constituição Federal (art. 150), o qual reflete a limitação constitucional ao poder que tem o Estado de tributar, portanto, esse benefício fiscal é considerado um instituto de direito constitucional do que de direito tributário. [...] O preceito constitucional da imunidade que protege determinadas entidades e instituições do alcance do poder de tributar

---

<sup>3</sup> in Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 7 edição, 1997, p. 285/287

que detém o Estado. E o faz para resguardar da incidência dos impostos sobre o patrimônio, renda e os serviços de instituições que, nos campos social e cívico, complementam ou até substituem a ação do próprio Estado.<sup>4</sup>

Cuida-se, portanto, de imunidade subjetiva, ou seja, é instituída em razão da condição pessoal do sujeito. É ontológica, na medida em que são reconhecidas como consequência necessária do princípio da capacidade contributiva e é, também, condicionada, pois só fazem jus a desoneração aquelas entidades que comprovem a ausência de finalidade lucrativa e o cumprimento dos requisitos supramencionados.

Nesse sentido, leciona Baleeiro:

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.<sup>5</sup>

No caso, a incidência da imunidade é justificada pelo fato de que sem os medicamentos não há como atingir os objetivos da instituição. A cobrança do imposto, no caso, constitui verdadeiro desfalque ao patrimônio público, uma vez que o recorrente realiza atividade fim do Estado, que é a prestação de um direito social previsto no art. 6º, da CF/88.

Desse modo, deve prevalecer a interpretação teleológica da norma imunizante, pois esta detém o objetivo de buscar a finalidade social da desoneração.

#### **IV- DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL**

Quanto a interpretação da imunidade, deve se observar os princípios hermenêuticos gerais, os métodos evolutivo, teleológico e sistemático.

---

<sup>4</sup> Paes, José Eduardo Sabo. Fundações e entidade de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 9. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.716.

<sup>5</sup> Baleeiro, Aliomar. Limitações ao poder de tributar. 7. Ed. Ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a emenda constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313

No tocante a interpretação sistemática essa tem por objeto analisar a norma como parte de um sistema, a qual está inserida, assim buscando-se harmonia entre a aplicação das normas, pois esse método de interpretação utiliza todo um conjunto, que no caso pode-se analisar a questão jurídica como a econômica. E, no que se refere a interpretação teleológica essa visa conhecer o sentido da norma em razão de sua finalidade no ordenamento jurídico. Senão vejamos:

A verdadeira indagação que se coloca por detrás desse falso dilema, o econômico vs. o jurídico, está em descobrir a que princípios e valores jurídicos constitucionais devem servir os resultados de uma interpretação. A melhor interpretação é aquela, de forma mais razoável e adequada, realiza os ditames constitucionais. Quando se conclui se imperativo constitucional, interpretação da imunidade recíproca, por força de valores e princípios fundamentais, a consideração da translação ou transferência do encargo de impostos, tal critério (mesmo assentado em dados ou pressupostos econômicos) será jurídico e nunca meramente econômico. ora econômicos são os dados da realidade (ou morais, ou político-sociais), que só adquirem importância na medida em que a “lei” ou a Constituição a eles se refira (...)<sup>6</sup>

Nesse sentido, verifica-se que para alcançar o valor jurídico constitucional por trás da norma é necessária uma interpretação teleológica e assim atingir às finalidades e valores éticos e morais inerentes a imunidade constitucional.

Desse modo, ao interpretar a imunidade prevista no art. 150, IV, “c”, da CF/88 deve-se considerar a constituição como um todo. Dessa forma é possível verificar que, ao contrário do que o fisco faz crer, a constituição não faz distinção entre contribuintes de fato e de direito, mas concede a imunidade a um sujeito determinado a fim de garantir que todos os outros princípios da Carta maior sejam efetivados. Nas lições de Gustavo Topedino:

[...] ao conceder uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado. Daí porque a interpretação das alíneas do art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988 deve ser ampla e teleológica, nunca restritiva e literal.

Com efeito, ao afirmar que a entidade beneficente é imune ao ICMS no momento que adquire medicamentos não se está a conferir ao texto constitucional interpretação unicamente econômica, mas teleológica.

---

<sup>6</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. “A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional N. 3, de 1993. RD Tributário , p. 62/76-98. São Paulo, Malheiros editores.

Enquanto a norma de isenção deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111), em se tratando de imunidade, já o disse o Supremo Tribunal Federal, "admite-se a interpretação ampla de modo a transparecer os princípios e postulados nela consagrados." (RE 102.141-RJ, RTJ 116/267).

Portanto, verifica-se que não incide ICMS na compra de medicamentos pelo Hospital Santa Casa da misericórdia.

#### **V- CONTRIBUINTE DE FATO X CONTRIBUINTE DE DIREITO: Violação ao princípio da isonomia**

De acordo com a doutrina majoritária, a instituição apenas se beneficia da imunidade se suportar o ônus no tributo. No caso, consoante anteriormente relatado, trata-se de uma instituição de assistência social, a qual presta serviços à sociedade sem contrapartida financeira. Desse modo, a instituição suporta INTEGRALMENTE o valor do medicamento adquirido, senão vejamos.

O art. 4º da LC 87/1996 estabelece que o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade operações de circulação de mercadorias. Nas palavras de Ricardo Alexandre (2017, p. 735), para que o alienante seja considerado contribuinte, é necessário que haja habitualidade e volume que configure intuito comercial.

Com efeito, o fornecedor dos medicamentos é o contribuinte de direito, porquanto cumpre os requisitos de habitualidade e volume que caracterizam a venda de mercadoria. Assim, obrigado ao recolhimento do tributo porquanto não goza de imunidade tributária.

Não obstante o Supremo Tribunal Federal ter longo entendimento acerca da inaplicabilidade da imunidade ao contribuinte de fato, a jurisprudência do Tribunal teve alguns marcos acerca da matéria, dentre eles, merece destaque o RE 203.755.

Na ocasião, o Tribunal decidiu pela não incidência do ICMS na aquisição de equipamentos necessários ao funcionamento do Lar assistencial. Verifica-se que, *mutatis mutandis*, tanto no presente caso quanto no precedente analisado pela Corte, a entidade figura como contribuinte de fato.

Entretanto, de forma equivocada, o tributo tem sido cobrado do hospital, contribuinte de fato, que repassa o medicamento sem custos, em razão de

suas atividades de assistência social. Nesse sentido, Kiyoshi Harada, leciona o seguinte:

(...) o STF tende a reconhecer a imunidade das atividades atípicas, desde que destinadas à obtenção de recursos financeiros para desenvolvimento das atividades típicas. Assim é que tem reconhecido, por exemplo, a imunidade do ICMS sobre vendas esporádicas de mercadorias pelas instituições de assistência social para obtenção de receitas necessárias ao desenvolvimento de atividades filantrópicas. Outrossim, a jurisprudência está caminhando no sentido de reconhecer a imunidade do ICMS na aquisição de equipamento médico-hospitalar, tanto no mercado internacional como no mercado interno, para compor o ativo fixo da entidade de assistência social, tendo em vista o disposto no §4º, do art. 150, da CF.<sup>7</sup>

Neste contexto, a venda esporádica dos medicamentos não é capaz de caracterizar o recorrente como sendo contribuinte de direito, porquanto destina-se apenas à captação de recursos para a manutenção da prestação do serviço assistencial.

Isto não implica dizer que o contribuinte de fato é estranho à relação jurídica. Entretanto, a realidade econômica daquele que irá suportar o tributo pode ser oposta à forma jurídica, ainda mais em se tratando de contribuinte abarcado pela imunidade constitucional, nesse sentido Baleeiro (1997, p. 287).

Ainda nessa linha de pensamento, Regina Helena Costa pondera que:

Em nosso pensamento, a imunidade recíproca deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda ou os serviços do ente dela beneficiário. É preciso lembrar – para melhor compreender tal assertiva – que o caráter ontológico dessa imunidade advém não somente da adoção da forma federativa de Estado, mas também da ausência de capacidade contributiva desses entes. Ora, se por intermédio da norma imunizante quer a Constituição preservar a capacidade econômica daquelas pessoas cuja meta é a satisfação do interesse público, essa capacidade não poderá ser atingida nem pela exigência de imposto direto, nem pela repercussão econômica decorrente de imposição indireta.<sup>8</sup>

Tal entendimento também está sedimentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que entende haver imunidade na importação de mercadorias utilizadas na prestação dos serviços específicos das entidades sociais (STF, 1ª T., AI 669.257-AgR, Rel. Min Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009, v.u., DJe 17.04.2009; RE n. 377.024-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia,

<sup>7</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 20ª Ed. São Paulo: Atlas. 2011, p.380.

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias . Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153.

j. 22.09.2009, v.u, DJe 23.10.2009.80 STF - 2ª Turma; STF, 2ª T., AI 476.664-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, v.u. DJe 07.05.2010).

Ora, se a constituição concede a imunidade às entidades de assistência social não há que se falar em diferenciação entre contribuinte de fato e de direito, porquanto uma vez atendidos os requisitos elencados pelo art. 14 do CTN, não se deve aplicar qualquer limitação ao direito.

Compartilha desse entendimento o ilustre Ruy Barbosa<sup>9</sup>, que acrescenta que as imunidades em favor das entidades beneficentes contra “Tanto é assim que, quando impostos indiretos possam, com seu ônus, desfalcas estamentos imunes, isto é, quando seu encargo financeiro as atingir como utentes, importadoras para uso próprio ou como consumidoras finais, também ficam imunes em relação a esses possíveis desfalques”.

Entretanto, ao julgar o RE 608.872, o pleno do STF fixou a tese de repercussão geral 342, nos seguintes termos: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”.

No ponto, cabe destacar que, segundo Hugo Brito Machado (2006) os efeitos econômicos do tributo devem ser considerados pelo intérprete da norma, porquanto esta natureza faz parte da finalidade da norma, o que não se verifica no julgamento do tema de repercussão geral.

Nesse contexto, a repercussão econômica consiste no repasse do encargo financeiro da obrigação tributária pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato, que não realizou o fato gerador.

O instituto da repercussão econômica do tributo está diretamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, porquanto, como anteriormente tratado, no caso das imunidades constitucionais, é de suma importância saber quem vai ter seu patrimônio corroído pelo imposto.

Desse modo, a distinção quanto a contribuintes de fato e de direito, constitui afronta direta ao texto constitucional no que tange ao princípio da

---

<sup>9</sup> ” Impostos Diretos e Indiretos, Entidades Sem Fim Lucrativo”, in Imunidades – Contra Impostos na Constituição Anterior e Sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988, 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1992, p. 25

isonomia. Neste ponto, a Constituição, em seu art. 150, II, é clara ao vedar a diferenciação entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes. Considerando que o hospital adquiriu os medicamentos vinculados às suas finalidades essenciais e preenche todos os requisitos do art. 14 do CTN, deve ser garantida a imunidade tributária.

Portanto, sob esse viés, destaca-se o seguinte julgado:

"Outrossim, cuida-se de imunidade genérica, suscetível de interpretação ampla, compreensiva de todo e qualquer imposto que possa onerar o patrimônio, renda ou serviços, sem restrição, uma vez contemplados os requisitos constitucional e legalmente estampados. Ora, dado que o raio de alcance da norma constitucional imunizante abrange todo o desenvolvimento da atividade da autora, qualquer exegese restritiva erigir-se-ia em afronta à Lei Maior, máxime em atenção à própria sistemática do ICMS, a qual, admitindo como tributáveis os bens importados, frustraria a razão de ser do mandamento constitucional." (TJ/SP, Apelação no 1010518-19.2013.8.26.0053, 1ª Câmara de Direito Público, relator Exmo. Des. Marcos Pimentel Tamassia, j. 25/10/2016)

Assim, sob esse enfoque, importa trazer aqui uma analogia entre a isenção de impostos na aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência e a imunidade concedida as entidades beneficentes quando adquirem insumos ou medicamentos para atingirem suas finalidades essenciais.

Veja, que tanto a pessoa com deficiência – PCD quanto a entidade social não são contribuintes de direito do tributo, mas estão na posição de contribuinte de fato. Ocorre que apenas o PCD dispõe da isenção, e a entidade social não pode ter concedida a sua imunidade em razão de estar na relação jurídica configurada como contribuinte de fato.

Entretanto, não há qualquer fundamento para este argumento, visto que o Hospital preenche todos os requisitos do art. 14 do CTN, que os medicamentos adquiridos são aplicados nos pacientes a título gratuito, logo o hospital não adquire qualquer vantagem, e principalmente, porque a questão aqui trazida envolve direito fundamental.

Nesse sentido, destaca-se que a questão do tributo incidente sobre o produto é nítida, tanto que a título de exemplo, veja a propaganda do JEEP para PCD (pessoa com deficiência), o preço do veículo para o público em geral é um valor, no caso de R\$ 149.990,00 e para o PCD é outro bem inferior, sendo R\$ 119.992,00 ou seja, resta claro que o tributo repercute no preço,

tanto que a redução do preço é “gritante”, sendo o valor de R\$ 29.998,00 apenas de tributos, logo essa é maior presunção de que o ICMS compõe o preço.

Ora isso é corroborado por meio de lei, portaria, e entendimento jurisprudencial (Leis nº 8989/95 e 12101/09; Portaria 5018 do CONFAZ, PL 780/15) que o ICMS do contribuinte de fato compõe o preço, senão fosse assim, não teria sentido nenhum conceder a isenção para PDE, então quem dirá o que justifica a imunidade, sendo que esta não é benefício.

Outro exemplo é o taxista, ele é contribuinte de fato e mesmo assim tem direito a isenção dos tributos, ora o entendimento é o mesmo no tocante a imunidade, visto que se eu concedo uma isenção ao contribuinte de fato por meio de lei, por qual motivo não posso conceder a imunidade as instituições sem fins lucrativos que preenchem perfeitamente os requisitos do art. 14 do CTN, na condição de contribuinte de fato, se esta seara está no plano constitucional e não infraconstitucional, e além do mais a imunidade não depende de lei para ser concedida.

Diante da analogia aqui proposta, conclui-se que uma isenção tem mais força que uma imunidade, e esse entendimento não pode prevalecer, visto que as entidades necessitam de sua imunidade para atender suas finalidades essenciais, pois como posso conceder uma isenção por meio de lei e uma imunidade não posso, por ser contribuinte de fato, se a situação é a mesma.

A imunidade tributária subjetiva se aplica ao hospital Santa Misericórdia na posição de contribuinte de fato, visto que o medicamento que ela adquire é para a manutenção dos seus objetivos institucionais, e além disso o valor desonerado á essa entidade filantrópica é devolvido diretamente a população por meio de atendimentos especializado e qualificado, não revertendo em lucros ou aumento de capital para entidades.

O ordenamento jurídico reconhece que em razão da condição do contribuinte de fato deve ser reconhecida uma isenção, então no caso a imunidade é muito mais que uma isenção, pois decorre do plano constitucional, sendo uma lei maior.

É dever do Estado conceder a imunidade ao hospital Santa Casa Misericórdia em razão desta proporcionar resultados positivos de forma ampla para o Estado e a sociedade em si, segundo os dados da pesquisa “A

contrapartida do setor filantrópico para o Brasil” realizada pela FONIF – FÓRUM DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS em 2016, a cada R\$1,00 que a instituição é isenta de tributos, ela retorna R\$ 6,00 a população, sendo assim essas entidades imunes precisam investir o adicional que obtém a partir de sua alta produtividade de outras fontes de arrecadação para complementarem o serviço e o oferecer com qualidade superior a excelência nas áreas de assistência social, educação e saúde, ou seja, uma contrapartida seis vezes o que receberam.

Portanto, verifica-se por meio desses dados quantitativos a importância do setor filantrópico para a saúde no Brasil, sendo uma prova cabal que a imunidade detém peso e relevância significativa nos resultados e no valor que a saúde geral para o país.

Importa destacar que 53% dos atendimentos SUS são realizados pelas Santas Casas e Hospitais Filantrópicos no Brasil, sendo que o índice atinge 60 % na alta complexidade, isso justifica que essas entidades sociais devolvem mais ao Brasil do que recebem, e isso é corroborado pela pesquisa realizada pela DOM Strategy Partners, no qual colheu dados do próprio Governo que provam a contribuição do setor filantrópico para o desenvolvimento do país, então é inquestionável, que o hospital santa casa da misericórdia deve sim receber a imunidade a qual pleiteia.

## **VI- DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE: violação de Clausula Pétrea. ADI 939.7**

A imunidade tributária pode ser compreendida como direito fundamental do contribuinte, porquanto resguarda a propriedade privada das instituições. Nesse sentido, trata-se de clausula pétrea oposta contra o abuso do poder de tributar.

Segundo Regina Helena Costa a imunidade pode ser denominada como um princípio da não do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação, em que prevê o seguinte:

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado. Em outras palavras, 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 desprezo a esses mesmos direitos. E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinçado 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.<sup>10</sup>

De acordo com princípio da não obstância do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação, o Estado não pode tributar um direito fundamental, no caso, a esfera patrimonial do contribuinte.

Portanto, verifica-se que as normas imunizantes é uma forma de se garantir que a incidência tributária não restrinja o exercício dos direitos fundamentais, no caso em comento, o direito social previsto no art. 6º, da CF, e por essa razão, é que a imunidade pode ter o caráter de cláusula pétrea.

## **VII- CONCLUSÃO**

Conclui-se que o Hospital Santa Casa da Misericórdia detém a imunidade, haja vista que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CF/88 engloba todos os impostos sobre o patrimônio, renda e serviços destas entidades.

Destaca-se que a imunidade deve ser interpretada sob a forma sistemática e teleológica, pois estes métodos de interpretação visam analisar a norma como parte de um conjunto, bem como entendem como será aplicada a sua finalidade no ordenamento jurídico. Logo, deve-se interpretar a imunidade prevista no art. 150, IV, “c”, da CF/88 com toda a constituição, e não apenas um artigo em específico.

Verifica-se que houve violação ao princípio da isonomia, quando se realiza a distinção quanto a contribuintes de fato e de direito, haja vista que o art. 150, II, da CF é clara ao vedar a diferenciação entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

Portanto, considerando que o hospital adquiriu os medicamentos vinculados às suas finalidades essenciais e preenche todos os requisitos do

---

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias . Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2011, p 37-38.

art. 14 do CTN, bem como o valor desonerado á essa entidade filantrópica é devolvida diretamente a população por meio de atendimentos especializado e qualificado, não revertendo em lucros ou aumento de capital para entidades, deve ser aplicada a imunidade tributária.

Além disso, implica mencionar que houve violação ao princípio dos direitos fundamentais, visto que as normas imunizantes é uma forma de se garantir que a incidência tributária não restrinja o exercício dos direitos fundamentais, no caso em comento, o direito social previsto no art. 6º, da CF, e por essa razão, é que a imunidade pode ter o caráter de cláusula pétrea.

Nesse compasso, entende que é devida a imunidade, conforme foi exposto de forma objetiva nos fundamentos, visto que o Hospital Santa Casa da Misericórdia, preenche perfeitamente os requisitos impostos pelo art. 150, VI, “c” da CF/88, bem como está em conformidade com a interpretação ampliativa do Supremo Tribunal Federal atinente ao âmbito das imunidades.

## **VIII-DOS PEDIDOS**

Diante do exposto, requer que seja concedida a imunidade tributária ao Hospital Santa Casa da Misericórdia, haja vista que este preenche os requisitos presentes no art. 150, VI, “c”, da CF/88, bem como a imunidade é considerada um direito fundamental e em razão da interpretação ampla dada pelo STF no tocante a questões constitucionais.

Nestes termos pede deferimento.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Amaral Júnior, José Levi Mello do. Memória jurisprudencial: Ministro Aliomar Baleeiro / José Levi Mello do Amaral Júnior. – Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006. – (Série memória jurisprudencial)

BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder tributar. 7. ed. rev. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 694.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Interpretação extensiva à expressão constitucional “patrimônio, renda e serviços”, utilizada para fins de imunidade. RE nº 203755/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, 2. T., julgado em 17.09.1996, DJ, p. 43221, 08 nov. 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=203755&classe=RE>>. Acesso em 16 de agosto de 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 427.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código tributário nacional. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda da restituição dos tributos"indiretos". Disponível em:[http://mdf.secel.com.br/dmdocuments/Hugo %20 Segundo.pdf](http://mdf.secel.com.br/dmdocuments/Hugo%20Segundo.pdf)

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 20ª Ed. São Paulo: Atlas. 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos : uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

STF – ADIN 939-7 – Rel. Ministro Sydney Sanches – DJU 18.03.94. Disponível em <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 16 agosto de 2018.

TEPEDINO, Gustavo. Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos. In: Revista da Procuradoria-Geral da República. N. 5, 1994

Disponível em <http://fonif.org.br/publicacoescontrapartidadosetorfilantropico/> < acesso em 08 set. 2018.