

II TAX MOOT COMPETITION BRASIL
BRASÍLIA
2018



EQUIPE 102

MEMORIAL DO RECORRIDO

HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE vs. ESTADO DO RIO GRANDE DO
SUL

RECORRENTE

HOSPITAL SANTA CASA DE
MISERICÓRDIA DE PORTO ALEGRE

RECORRIDO

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	I
1. SÍNTESE FÁTICA	1
2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A IMUNIDADE.....	1
2.1 A IMUNIDADE EXISTE SOMENTE PARA O QUE COMPREENDE PATRIMÔNIO, RENDAS E SERVIÇOS RELACIONADOS À FINALIDADE ESSENCIAL DA ENTIDADE.....	2
3. AO CONTRIBUINTE DE FATO NÃO DEVE SE APLICAR REGRA IMUNIZANTE DO ICMS NA COMPRA DE MEDICAMENTOS	3
3.1 O CONTRIBUINTE DE FATO NÃO FAZ PARTE DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	4
3.2 O CONTRIBUINTE DE FATO NÃO É RECONHECIDO PELO DIREITO	5
3.3 STF E OS ENUNCIADOS DE SÚMULA 468 E 591 RATIFICAM O NÃO ALCANCE DA IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE DE FATO	5
4. O PREÇO PAGO PELA RECORRENTE A TÍTULO DE ICMS NÃO É O TRIBUTO EM SI	7
5. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DAS IMUNIDADES.....	11
5.1 DESONERAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES ATINGEM OUTROS TRIBUTOS	12
5.2 ENTIDADE GOZA DE BENEFÍCIO TAMBÉM NA ATUAÇÃO PRIVADA	13
5.3 CONCESSÃO DE IMUNIDADE FRAGILIZA ORÇAMENTO FISCAL DOS ENTES	14
5.4 AMPLIAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO COMPROMETE OUTROS INVESTIMENTOS.....	16
6. BENEFÍCIO REQUERIDO TEM ESTRUTURA JURÍDICA DE ISENÇÃO	17
6.1 O PLEITO DO RECORRENTE ABALA O PRÓPRIO SISTEMA NORMATIVO	18
6.2 A ISENÇÃO É O MEIO MAIS ADEQUADO DE O RECORRENTE OBTER A DESONERAÇÃO DO TRIBUTO	18
7. CONCLUSÃO – SUMA DAS RAZÕES QUE CONDUZEM À NECESSIDADE DA MANUTENÇÃO DO ACORDÃO PROFERIDO NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS.....	20
8. PEDIDO.....	21
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	II

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.: Artigo.

CF: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CTN: Código Tributário Nacional.

ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados.

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

IRPJ: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

ISS: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

LC: Lei Complementar.

LOA: Lei Orçamentária Anual.

PGR: Procuradoria Geral da República.

RE: Recurso Extraordinário.

RS: Estado do Rio Grande do Sul.

STF: Supremo Tribunal Federal.

SUS: Sistema Único de Saúde.

CONTRARRAZÕES RECURSAIS DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

1. SÍNTESE FÁTICA

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia, situado na cidade de Porto Alegre, em litígio com o Estado do Rio Grande do Sul.
2. O Recorrente, reconhecido como entidade assistencial, alega que preenche os requisitos necessários para usufruir da imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', CF, e questiona a incidência do ICMS em operações envolvendo aquisição de todo tipo de medicamentos, ainda que sito na condição de contribuinte de fato.
3. Ademais, o acórdão proferido nas instâncias ordinárias reconhece, acertadamente, a inexistência da imunidade tributária em relação ao ICMS cobrado nas operações supracitadas, conforme interpretação restritiva da norma constitucional.
4. Pelas razões expostas, o Recorrido, nos termos abaixo, impugna e contrarrazoa a petição de Recurso Extraordinário.

2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A IMUNIDADE

5. A figura dos tributos tem sua origem atrelada à existência do Estado, que, para a sua manutenção e custeio das despesas gerais¹, carece de recursos.
6. O Recorrido apresenta-se como um sistema organizado de serviços públicos, que são mantidos por recursos provenientes da tributação², sendo esta a principal fonte de receita para a consecução das finalidades governamentais³ e atendimento das necessidades públicas.
7. A CF/88 atribui aos estados-membros a competência para obter receitas por meio do exercício de sua competência tributária⁴, de modo que, dentro desta faculdade concedida, o Estado do Rio Grande do Sul passa a ter, no seu campo de atuação, o poder de instituir seus tributos.

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 7ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 27.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. Curso de Direito Tributário, 7ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2000. p.207.

³ SCHOUERI, op.cit., p. 45.

⁴ MARTINS, op.cit., p. 209.

8. A competência de instituir e cobrar o tributo, *in casum* ICMS, vem designada no art. 155, inciso II da CF⁵ e na LC 87/96⁶, estando entre as operações a serem tributadas a aquisição de medicamentos pelo Recorrente, de fornecedor situado também no RS.

9. A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, que se baseia em considerações extrajurídicas e espelha os objetivos e os valores que o constituinte quis preservar.

10. No que toca ao Recorrente, é inegável a sua configuração como entidade de assistência social sem fins lucrativos e, conseqüentemente, a existência da imunidade trazida no artigo 150, VI, "c", CF/88.

11. Todavia, o cerne da discussão não engloba a classificação ou não da Santa Casa como entidade beneficente e o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN. A imunidade do Recorrente existe, porém não abarca todo e qualquer imposto que possa incidir em suas relações com terceiros.

2.1 A IMUNIDADE EXISTE SOMENTE PARA O QUE COMPREENDE PATRIMÔNIO, RENDAS E SERVIÇOS RELACIONADOS À FINALIDADE ESSENCIAL DA ENTIDADE

12. No caso em tela, sustenta o Recorrente que o Fisco Estadual não pode exigir o recolhimento do ICMS nas aquisições de medicamentos voltados ao exercício de sua atividade, quando atuar na condição de "*contribuinte de fato*", vez que se trata de entidade beneficente de assistência social. Com isso pleiteia o direito de não pagar o ICMS exigido pelo Recorrido, sob o argumento de que é abarcada pela imunidade prevista no art. 150, VI, "c", CF.

13. A concessão de tal imunidade justifica-se pela deficiência estatal no desempenho de serviços públicos essenciais. Dessa forma, a CF estimula a criação e manutenção de instituições que auxiliem o Poder Público na efetivação dos direitos sociais de primeira necessidade.

⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

⁶ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm

14. De acordo com o art. 150, VI, §4º da CF, a imunidade em tela abarca as situações em que os bens adquiridos pela entidade passam a integrar seu patrimônio, mas não as situações em que os bens (medicamentos) são adquiridos pelo Hospital na qualidade de consumidor final (*contribuinte de fato*)⁷.

15. Isto é, a norma imunizante desonera a entidade quando sita no papel de *contribuinte de direito*, vez que é aplicável aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços da beneficiária. Assim, essa norma não desonera o terceiro, que no contexto obrigacional em debate coincide com a Santa Casa na condição de consumidor⁸.

16. O STF há muito reconhece que a imunidade tributária subjetiva somente incide quando os beneficiários estão na posição de *contribuinte de direito*. Mas não só isso. Esta Corte também já possui entendimento consolidado no sentido de impedir a extensão da imunidade ao fornecedor, que é o real contribuinte de direito⁹.

17. Cabe destacar o entendimento do Ministro Eloy da Rocha no julgamento do RE nº 68.538/SP: “A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos termos da lei. E somente ao sujeito passivo da obrigação, e não a outrem, pode dizer respeito à imunidade ou a isenção.”.

18. Portanto, a imunidade concedida se consubstancia em auxílio e estímulo à concretização dos direitos sociais constitucionalmente assegurados, contudo, não se trata de uma proteção absoluta. A imunidade não pode ser encarada pelo contribuinte como um salvo-conduto, de modo a quedar-se estaria livre do cumprimento das suas obrigações comerciais, sendo, por conseguinte, legítimo o direito do fisco estadual de recolher o ICMS legalmente previsto.

3. AO CONTRIBUINTE DE FATO NÃO DEVE SE APLICAR REGRA IMUNIZANTE DO ICMS NA COMPRA DE MEDICAMENTOS

19. No caso concreto, enquanto *contribuinte de fato*, ainda que detentor de imunidade subjetiva, o Recorrente não é imune, já que não há que se falar na extensão de sua

⁷ Ministério Público Federal, PARECER n. 7777/RJMB no RE 608.872 – RG/MG, p. 4

⁸ Ibid.

⁹ RE 608.872/MG.

imunidade para o *contribuinte de direito*¹⁰ (fornecedor de medicamentos), sendo este o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que arca, portanto, com o ônus do tributo.

20. O ICMS é tido, por parte da doutrina¹¹, como um tributo indireto. Logo, repercute em uma cadeia de consumo, transferindo seu encargo econômico-financeiro para pessoa diversa daquela fixada em lei como contribuinte.

21. Embora não se trate de um conceito jurídico, é em razão disso que surge a discussão doutrinária acerca das figuras do *contribuinte de direito* e *de fato*. Aquele seria o designado pela lei para realizar o fato imponible, enquanto este seria o que arca com o ônus econômico do tributo já embutido no preço dos produtos, mercadorias ou serviços, repassados pelo primeiro - *contribuinte de direito* -, apesar de não fazer parte da relação jurídico-tributária¹².

3.1 O CONTRIBUINTE DE FATO NÃO FAZ PARTE DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

22. A relação jurídica tributária, no caso em apreço, não é alcançada pela regra de imunidade, haja visto que é estabelecida entre o Fisco e os fornecedores de medicamentos, sem que haja participação ativa da Santa Casa de Misericórdia, que apenas sofre repercussão econômica do tributo¹³.

23. Com base nessa ideia, o parecer nº 7.777 da PGR, de 2012, ratificou que as entidades de assistência social, quando na condição de *contribuintes de fato* do ICMS incidente sobre insumos, medicamentos e serviços, não têm direito a imunidade¹⁴.

24. Do mesmo modo, o STF entendeu pela impossibilidade de a imunidade tributária subjetiva aplicar-se a seus beneficiários na condição de *contribuinte de fato*, entendendo, ainda, irrelevante a discussão da repercussão econômica do tributo envolvido no caso concreto¹⁵.

¹⁰ Ver súmulas nº 468 e 591.

¹¹ CASTRO, Eduardo de. LUSTOZA, Helton Kramer e GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em Espécie, 2ª ed. – Salvador, BA: Ed. JusPODIVM, 2015.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário, 2ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. p. 55-56

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 24ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p.179.

¹⁴ Ministério Público Federal. Parecer nº 7777 / RJMB no RE 608.872 - RG / MG.

¹⁵ Tese definida no RE 608872, rel. min. Dias Toffoli, P, j. 23.2.2017, DJE 219 de 27-9-2017, Tema 342.

3.2 O CONTRIBUINTE DE FATO NÃO É RECONHECIDO PELO DIREITO

25. Por conseguinte, no ordenamento jurídico pátrio, em nenhum momento foi reconhecida a figura do *contribuinte de fato*¹⁶. É impraticável o seu conhecimento, visto que o legislador não o definiu, nem lhe outorgou direitos ou obrigações¹⁷. A norma só reconhece o contribuinte legal, isto é, a pessoa expressamente designada pela lei como obrigada ao pagamento do tributo¹⁸.

26. Quanto à posição jurisprudencial, após as Súmulas nºs. 71 e 546 do STF e a discussão sobre a aplicação do art. 166 do CTN, o *contribuinte de fato* permaneceu preterido pelo Direito. Decidiu o STF que este não tem legitimidade para postular, junto ao Estado, a restituição do ICMS pago indevidamente, submetendo a legitimidade do contribuinte de direito para recuperar indébitos junto ao fisco¹⁹.

27. Assim, se conclui que a imunidade tributária das entidades de assistência social não alcança operações em que as mesmas figurem como *contribuintes de fato*, tendo em vista o não reconhecimento dessa figura pelo Direito.

3.3 O STF E OS ENUNCIADOS DE SÚMULA 468 E 591 RATIFICAM O NÃO ALCANCE DA IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE DE FATO

28. Embora não reconhecida pelo Direito, a existência ficta do *contribuinte de fato* torna relevante o fenômeno da repercussão econômica do tributo. José Morschbacher afirma que o encargo financeiro do imposto é incluído no preço do bem, serviço ou utilidade tributada, objeto de circulação econômica, sendo este totalmente suportado pelo consumidor na condição de *contribuinte de fato*²⁰.

¹⁶ HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. R. Fac. Dir. Univ. São Paulo. V. 108. P 575-618, jan/dez. 2013

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 1ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1963. p. 499

¹⁸ Nesse sentido, ver Sousa, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre impostos de consumo. In: Revista de Direito Administrativo, (IO): 52-73, 1947

¹⁹ CASTRO, Eduardo de. LUSTOZA, Helton Kramer e GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em Espécie, 2ª ed. – Salvador, BA: Ed. Juspodivm, 2015.

²⁰ Conforme MORSCHBACHER, José. Repetição do indébito tributário indireto. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1984.

29. Entretanto, quando o tributo é pago, o patrimônio atingido é o do *contribuinte legal ou de direito* (sujeito da relação jurídico-tributária), em nada se referindo ao patrimônio daquele que adquiriu a mercadoria, pouco importando se o valor do tributo compôs ou não o preço. A consequência lógica dessa conformação é a impossibilidade de desonerar a entidade assistencial na condição de consumidora, sob pena de estar beneficiando, na realidade, o vendedor não imunizado e contribuinte legal do imposto em destaque²¹.

30. Esse entendimento foi sintetizado pelo ministro Bilac Pinto, ao confirmar a impossibilidade da regra imunizante desonerar entidade assistencial enquanto *contribuinte de fato*, passo inicial para a edição do enunciado de súmula 591 do STF²², quando se concluiu pela não extensão da imunidade ao fornecedor (contribuinte legal do imposto). Ademais, insta ressaltar que o enunciado de súmula 468²³ exarou entendimento similar, ratificando a impossibilidade de desonerar o *contribuinte de fato* imune ou o *contribuinte de direito* não imune²⁴.

31. De fato, é claro o entendimento do STF, especificamente no que concerne às entidades de assistência social, situação do Recorrente. Desde 2008, no *Leading Case* da Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo o eminente ministro Gilmar Mendes decidiu impugnar a decisão que suspendia o recolhimento de ICMS na instituição hospitalar, sob o argumento de que tal decisão afetaria negativamente a arrecadação do Fisco estadual, ante a relevância desse tributo para os cofres estaduais, gerando grave lesão ao erário e consequências à ordem econômica, além do efeito multiplicador²⁵.

32. Destarte, ainda que aqui não se leve em conta a repercussão econômica, visto não ser função do direito, mas sim da economia,²⁶ deve-se atentar aos possíveis impactos aos interesses maiores dos cidadãos, ao desonerar o imposto com um dos maiores potenciais

²¹ MARQUEZI JUNIOR, Jorge Sylvio. Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do CTN e sua incidência. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2015.

²² Súmula 591, STF: “A imunidade ou isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

²³ Súmula 468, STF: “Após a E.C. 5 de 21-11-1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o imposto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades”.

²⁴ STF, 2ª T., RE n. 68.741/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 28.09.1970, v.u., DJ 27.11.1970.

²⁵ Relator(a): Min. PRESIDENTE, Presidente Min. GILMAR MENDES, julgado em 11/11/2008, publicado em DJe-219 DIVULG 17/11/2008 PUBLIC 18/11/2008 RDDT n. 161, 2009, p. 180-182.

²⁶ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 14ª ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

fiscais para o equilíbrio das necessidades públicas. Além disso, tem-se que não necessariamente a desoneração reduziria o valor pago pela Santa Casa, diante das inúmeras variáveis que contribuem na formação do preço do produto ²⁷.

33. Em sendo assim, pelo que já foi apresentado, colhe-se das recentes manifestações das turmas do STF julgados que indeferem a pretensão das entidades assistenciais que pleiteiam a imunidade na condição de *contribuinte de fato*, tendo por fundamento o fato do art. 150, VI, da Constituição somente aplicar-se aos impostos incidentes diretamente sobre serviços, patrimônios ou renda do próprio ente beneficiado, ou seja, na qualidade de *contribuinte de direito*, e não, como na hipótese da lide, quando figura como *contribuinte de fato*²⁸.

34. Por todo o exposto, através da análise das figuras do *contribuinte de fato* e *de direito*, restou demonstrada que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, CF não se aplica na hipótese em que o interessado se encontra na posição de *contribuinte de fato*, como ocorre no caso tratado nos autos. A imunidade, enfim, não alcança o Recorrente.

4. O PREÇO PAGO PELA RECORRENTE A TÍTULO DE ICMS NÃO É O TRIBUTO EM SI

35. Fazendo-se um paralelo com a imunidade recíproca, considerando os casos em que os entes federativos imunes são os compradores de determinado produto, ou seja, *contribuintes de fato*, Hugo de Brito Machado ensina que “o Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo.” Raciocínio semelhante pode ser aplicado ao caso em questão, pois o Recorrente também se situa na condição de *contribuinte de fato* e é contemplado pela norma imunizante, conforme disposto no art. 150, VI, ‘c’, CF/88.

36. O mesmo autor ainda assinala que está embutido no preço, também, o salário dos empregados do comerciante, mas isso não quer dizer que há pagamento destes por parte de

²⁷ MANEIRA, Luis Eduardo de Oliveira. Repetição De Indébito De Tributos Indiretos – Uma Análise Do Art. 166 Do CTN. Rio de Janeiro, 2015. 69 p. Monografia - Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

²⁸ AI 769925 AgR, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-220 DIVULG 16-11-2010 PUBLIC 17-11-2010 EMENT VOL-02432-01 PP-00119 LEXSTF v. 32, n. 384, 2010, p. 114-120

quem compra o produto; esta inclusão pode ocorrer ou não, resulta de outras circunstâncias que não dependem de qualquer norma jurídica²⁹.

37. A argumentação do Recorrente baseia-se na assunção do encargo financeiro do tributo, pautando-se no fenômeno da repercussão econômica aplicável aos impostos tidos por indiretos, neste caso, o ICMS. Porém, a classificação dicotômica de impostos diretos e indiretos, considerando a repercussão econômica, mostra-se inconsistente, visto que todo tributo repercute no preço, seja ele indireto ou direto, não sendo possível confirmar, com exatidão, se de fato o ônus foi suportado por terceiro.

38. Todos os impostos podem ter seu ônus transferido a terceiros durante a fixação do preço. Hugo de Brito Machado postula que os tributos "*como todo custo, são considerados e influenciam na formação do preço, sejam diretos ou indiretos*"³⁰.

39. Para ilustrar, tomemos o IPTU, considerado pela jurisprudência e pela doutrina um imposto direto. É comum nas relações entre locador e locatário de um imóvel, que este último assumam a obrigação de pagar o tributo, de acordo com o contrato firmado entre as partes.

40. Sendo assim, o IPTU tem seu ônus suportado por terceiro, mas o contribuinte selecionado pela lei é o proprietário do imóvel. Observa-se que, neste exemplo, o locatário comporta-se como *contribuinte de fato*, pois suporta o encargo financeiro gerado pelo imposto de forma definitiva. Entretanto, tal repercussão ocorre em função de fatores do mercado, e não de uma lógica jurídica.

41. O *contribuinte de direito*, ou seja, o fornecedor dos medicamentos, é o verdadeiro sujeito passivo da relação jurídico-tributária, sendo o responsável pelas obrigações principais e acessórias, apuração e recolhimento do tributo. É, portanto, quem efetivamente realiza as operações que dão ensejo ao pagamento do ICMS e arca com as consequências da inadimplência do imposto, o que não ocorre com o *contribuinte de fato*, que não possui qualquer relação com o ente tributante.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 38ª ed. rev. e atual – São Paulo: Malheiros, 2017. p. 290.

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos "indiretos". NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v.32, n.2, p.223-259, jul. 2012. ISSN 1807-3840. Disponível em < <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359/341>>.

42. É justamente pela possibilidade de todo tributo repercutir no preço final, que diversos fatores condicionam a ocorrência ou não da translação/repercussão econômica do imposto³¹. Podemos observar o fator tempo, a elasticidade da oferta e da demanda, o regime econômico, entre diversos outros fatores hábeis a influenciar na formação do preço e na translação ou não do tributo.

43. Todos esses fatores impactam no fenômeno da incidência econômica do tributo e influenciam na escolha de quem o suportará efetivamente. Portanto, o encargo financeiro deste pode ser suportado pelo próprio fornecedor ou pelo consumidor final.

44. Ou seja, por mais que o repasse do ônus do tributo para o consumidor final seja relativamente comum, esta não é a única forma de transferir o encargo tributário, podendo, inclusive, ser suportado pelo próprio fornecedor. Portanto, torna-se difícil identificar quem assume o ônus definitivo da repercussão tributária.

45. Ademais, deve-se observar que o destaque do ICMS no documento fiscal não é sinônimo de repasse do tributo para o consumidor. A informação do imposto na nota serve outras finalidades, mormente as contábeis, que serão expostas adiante.

46. Nesse sentido, conclui-se que, para identificar a existência ou não de transferência do encargo financeiro do ICMS para a Recorrente, a mera análise acerca da natureza do imposto não é suficiente, fazendo-se necessária a análise de diversos fatores de mercado que influenciam na translação econômica do tributo³². Dessa maneira, estar situada na condição de *contribuinte de fato* não quer dizer que a Recorrente suporta o ônus do tributo.

47. Tal análise integra o escopo da Economia, e não do Direito, pois o fenômeno da translação é puramente econômico, não pertence ao mundo normativo-jurídico. A Ciência das Finanças e o Direito estão em planos distintos, possuem objetos de estudo próprios e

³¹ Assim defende SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. RAE-Revista de Administração de Empresas, [S.l.], v. 27, n. 1, p. 39-48, jan. 1987. ISSN 2178-938X. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38958>>.

³² DERENUSSON, Paulo Emílio. Quem paga o tributo? Repercussão econômica e restituição do indébito tributário: uma conexão possível?. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios Aplicado e Direito Tributário Aplicado) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14075>>.

linguagens diferentes. Logo, o fenômeno econômico não pode servir como alicerce principal para interpretação e aplicação do direito positivo³³.

48. Ao adquirir os medicamentos do fornecedor, o Recorrente estabelece com o mesmo uma relação privada, sendo regida pelas normas atinentes Direito Civil. Desse modo, ao pagar o valor que consta no documento fiscal a título de “ICMS”, está pagando, em verdade, o preço de determinado produto, que foi acertado por meio de um negócio jurídico firmado entre o fornecedor e o comprador.

49. Nestas situações, o *contribuinte de fato* “*paga um preço como contraprestação de uma operação*”³⁴. Sendo assim, o valor do tributo destacado no documento representa um encargo expressamente assumido através de uma relação contratual, não podendo ser confundido com o recolhimento do tributo em si, que é feito pelo *contribuinte de direito*, quem verdadeiramente possui uma relação jurídica com o Recorrido.

50. Vale ressaltar, inclusive, que o negócio jurídico firmado entre o fornecedor e a entidade adquirente de medicamentos é concretizado antes do próprio surgimento da obrigação tributária, de modo que o valor pago a título de preço passa a integrar o patrimônio do *contribuinte de direito*.

51. É importante notar, que a informação do valor pago a título de tributo na nota fiscal não se consubstancia em uma necessária transferência daquele valor ao consumidor final, em verdade, essa previsão busca dar efetividade ao princípio da transparência fiscal, contido implicitamente no art. 150, § 5º, CF.

52. Ademais, deve-se observar que a Lei nº 12.741/12 regulamenta a informação no documento fiscal dos tributos que possam influir na formação dos preços de venda. O

³³ HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 108, p. 575-618, 22 nov. 2013. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67997>>.

³⁴ Conforme MANEIRA, Luis Eduardo de Oliveira. Repetição de indébitos de tributos indiretos – uma análise do art. 166 do CTN. 2015. Monografia. Orientador: Prof. Carlos Henrique Bechara. (Curso de Graduação em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

destaque do imposto na nota serve, portanto, para esclarecer o consumidor sobre a incidência dos tributos, o que não quer dizer que foram eles que o suportaram³⁵.

53. Dessa forma, o Recorrente, na posição de consumidor, possui o direito de ser informado acerca dos impostos incidentes naquela operação, o que não significa que ao destacar o ICMS na nota fiscal dos remédios adquiridos, quem está o suportando é o consumidor. O destaque na nota, portanto, se consubstancia em uma exigência que é feita aos fornecedores, não havendo obrigatoriamente o repasse do tributo ao consumidor.

54. Diante do exposto, não é razoável tomar por pagamento do tributo o que, em verdade, é preço, pactuado através de uma relação existente no plano do Direito Privado, anterior ao nascimento da obrigação tributária e à própria exação do tributo.

5. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DAS IMUNIDADES

55. É majoritária na doutrina e na jurisprudência brasileira a desimportância do impacto econômico do tributo no preço final do produto ou serviço para a análise da vitalidade jurídica dos mandamentos normativos, em especial os emanados da Constituição Federal de 1988.

56. Essas ponderações, quando relevantes, presidem as discussões no processo de construção da própria norma, em âmbito legislativo. A tese de que o consumidor final paga preço e, não, tributo, como visto, esvaziou a divisão entre “*imposto direto*” e “*imposto indireto*”, que propõe um questionamento acerca dos desdobramentos econômicos da exação recolhida.

57. Não se trata de isolar as relações tributárias no campo da subsunção lógica, negando-lhes qualquer possibilidade de adequação no tratamento jurídico. Essa relação de dialeticidade entre texto e contexto, mediada pelo intérprete, aliás, é um pressuposto do método hermenêutico-concretizador³⁶, que requer um cotejo permanente até que se alcance a melhor justeza possível entre o fato e a norma.

³⁵ COUTINHO JUNIOR, Bazílio de Alvarenga, e DE OLIVEIRA, Carlos Roberto. Direito à informação dos tributos indiretos embutidos nos produtos à luz da Constituição Federal de 1988. Revista JurisFIB, v.4, n.4, p.269-290, dez. 2013. ISSN 2236-4498. Disponível em < <http://www.revistajurisfib.com.br/artigos/1395808727.pdf>>.

³⁶ DA CUNHA JR., Dirley. Curso de Direito Constitucional, 9ª ed. – Salvador-Ba: Ed. JusPODIVM, 2015. p. 182.

58. Não custa repisar que, sendo o direito tributário um ramo do direito que cuida dos pressupostos, limites e condições da arrecadação, o aspecto econômico lhe é intrínseco. Essa característica alcança, inclusive, o ajuste entre fato e norma, integrando o juízo valorativo do intérprete. Não se pode ignorar que, no direito tributário, a economia é substrato sob o qual age a lei.

59. Entretanto, circunscrever essas considerações econômicas à análise da repercussão financeira da extensão (ou não) de imunidades, significaria adotar uma interpretação finalística do dispositivo constitucional que ignora os contornos restritivos adotados pelo legislador no intuito de evitar a banalização do apelo ao princípio da capacidade contributiva, como forma de esgarçar o alcance de normas de competência.

60. Nesse ponto cabe destacar importante consideração do professor Paulo de Barros Carvalho, enfatizando a relevância do vínculo obrigacional na abordagem jurídico-tributária examinada. Para o eminente jurista, *“O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo da indagação da Economia ou da Ciência das Finanças”*³⁷. Salienta-se o que já foi dito anteriormente: é, no mínimo, arriscado utilizar critérios puramente econômicos para a interpretação do Direito posto.

61. Percebe-se, todavia, que na carência de proposições jurídicas capazes de infirmar entendimento já consolidado há uma certa recorrência, por parte de empresas e entidades beneficentes, na utilização de argumentos que, tangenciando a legalidade estrita e o caráter definitivo do texto constitucional em matéria tributária, retomam a discussão por um viés repetitivo, que aplica uma perigosa hermenêutica economicista, aptos a subverter o conjunto de normas que regem o Sistema Tributário Nacional.

5.1 DESONERAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES ATINGE OUTROS TRIBUTOS

62. A plêiade de benefícios fiscais que desoneram a planilha de custos de uma entidade de assistência social vai além do ICMS. No caso específico dos medicamentos, a Santa Casa se beneficia da redução a zero da alíquota do IPI, da imunidade nas contribuições, além de

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. – São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2018. p. 322.

imunidades em outros impostos em que a entidade ocupa, como vislumbrado na CF, o polo passivo da obrigação tributária, a saber: IPTU, ISS e IRPJ.

63. Dispensam-se, aqui, maiores aprofundamentos no fluxo de caixa da entidade para concluir que o não recolhimento desses tributos alivia sobremaneira o orçamento da Santa Casa, permitindo maior fôlego financeiro para fazer frente à tão propalada insuficiência de recursos repassados pelo Governo Federal, via SUS, em que pese estudos recentes afirmarem a sustentabilidade desses repasses³⁸ - dissenso que não é tema desta abordagem.

5.2 ENTIDADE GOZA DE BENEFÍCIO TAMBÉM NA ATUAÇÃO PRIVADA

64. O papel desempenhado pela Santa Casa, visando à concretização do acesso à saúde, é inegável e legítima a luta incessante pela ampliação do poder de reinvestimento nessa atividade. Contudo, não há de se ignorar que essa atuação filantrópica, de acordo com critérios próprios da entidade, está limitada a 60% (sessenta por cento) de sua capacidade.

65. Diante dessa configuração funcional, temos um excedente de 40% (quarenta por cento) do potencial de atendimento da unidade que são utilizados para tratamento privado de pacientes que pagam pelo serviço com recursos próprios ou por meio dos planos de saúde.

66. Considerando que os benefícios fiscais concedidos não distinguem a natureza da prestação de serviço – pública ou privada -, sendo, portanto, de ordem subjetiva, ou seja, destinados à Recorrente na generalidade da sua atuação, resta claro que a entidade explora atividade econômica com um calço financeiro importante, a garantir vantagem fiscal frente a outros hospitais e clínicas, de forma a compensar eventual prejuízo obtido do campo da filantropia.

67. O substrato legal dessa interpretação foi chancelado pelo STF, em julgamento de ação que questionou o gozo de imunidade pelos Correios, na atuação em ramo concorrencial. A

³⁸ No estudo “Repasse do SUS vs. custo dos procedimentos hospitalares: é possível cobrir os custos com o repasse do SUS?”, com dados coletados em 2013, o Congresso Brasileiro de Custos, analisou os 20 procedimentos realizados com maior frequência em um hospital beneficente do Paraná. A pesquisa, apresentada no XXII Congresso Brasileiro de Custos, em 2015, aponta que *“os resultados apresentados demonstram que em 90% dos procedimentos analisados, o valor repassado pelo SUS é superior ao custo estimado médio apurado para estes procedimentos. Conclui-se, portanto, que o valor repassado pelo SUS, se utilizado corretamente, sem desperdícios de tempo, materiais e equipamentos é suficiente para manter as instituições que prestam serviços por essa modalidade em plena capacidade de operação.”* Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4026/4027>.

decisão judicial, naquela lide³⁹, embora tratando de extensão de imunidade recíproca, revelou um necessário sopesamento estatal ante um contexto que põe em risco a sustentabilidade de uma atividade pública relevante, indicando uma certa flexibilização da aplicação normativa sob viés teleológico, respeitados, entretanto, todos os requisitos subjetivos tracejados na legislação tributária.

68. A lógica empregada no caso pela Suprema Corte ficou conhecida como “argumento do subsídio cruzado”, por considerar justificada a concessão da imunidade, como um contrabalanço ao exercício de atividade deficitária⁴⁰.

5.3 CONCESSÃO DE IMUNIDADE FRAGILIZA ORÇAMENTO FISCAL DOS ENTES

69. O tratamento constitucional às competências tributárias encerra regras definitivas e restritivas, sob pena de se autorizar a multiplicação de teses interpretativas, aptas a alterar inadvertidamente os limites do poder de tributar.

70. Na seara da filantropia, onde se insere o Recorrente, pesquisa do Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas⁴¹, realizada entre maio/2015 e junho/2016, fornece a dimensão da capilaridade das entidades assistenciais no Brasil. De acordo com o Estudo, naquele momento, foram contabilizadas 8.695 (oito mil seiscentas e noventa e cinco) instituições atuando em setores diversos, entre os quais se destaca a saúde, com quase 1.400 (um mil e quatrocentos) estabelecimentos. Aqui, importa mencionar que, de posse do CEBAS – Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social – todas gozam do direito constitucional à imunidade tributária.

71. Não sobeja reiterar a importância da atuação dessas entidades, em caráter complementar à atuação estatal, na consecução de garantias fundamentais da população, sobretudo do seu extrato mais carente. Entretanto, não é dado desconhecer o impacto

³⁹ RE 601.393/PR Ementa: Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 8ª ed. – São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2018. p. 433.

⁴¹ Pesquisa “A CONTRAPARTIDA DO SETOR FILANTRÓPICO PARA O BRASIL”, Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas, SP, 2013.

financeiro que o benefício da imunidade impõe ao orçamento das três esferas da administração pública.

72. A intimidade entre as normas constitucionais em que se fundam a arrecadação fiscal e as finanças públicas, inclusive, foi explicitamente desenhada pelo Constituinte Originário, ao sistematizar ambos os temas dentro do Título VI da CF: “Da tributação e do Orçamento”.

73. Diante desse cenário, não há dúvidas de que a concessão de imunidades ou qualquer outro benefício fiscal, ao arrepio do ordenamento vigente, abre brechas para verdadeiras acrobacias jurídicas que propõem a desfiguração de um sistema consolidado, a partir da desnaturalização de construções jurídicas básicas, como a relação obrigacional entre contribuinte e Estado, como está a acontecer no presente caso.

74. Uma eventual extensão da imunidade a empresas com a qual o ente imune se relacione comercialmente poderia ocasionar situações de tal modo esdrúxulas, que cabe especular algumas delas: imagine-se o caso em que, concluindo serem excessivos os gastos com material de limpeza, curativos, energia elétrica e até equipamentos hospitalares, a Santa Casa resolve demandar pela aplicação da imunidade de IPI e ICMS também aos fornecedores desses produtos e serviços, com base em precedente supostamente inaugurado em face do fornecedor de medicamentos. Consideremos, ainda, a possibilidade de a Santa Casa requerer a extensão de imunidade de ISS a uma empresa prestadora de segurança patrimonial, por exemplo, como forma de reduzir os custos com esse serviço. Um precedente como o almejado nesta lide poderia levar a um quadro de grande insegurança.

75. Note-se que a própria Santa Casa já faz uso da referida imunidade da forma preconizada na Constituição, quando, corretamente, ocupa o polo passivo da relação obrigacional, ao realizar fato gerador, qual seja, prestar serviço médico.

76. Nesse quadro indesejável de incertezas jurídicas, põe-se a estabilidade financeira dos entes públicos à beira de um colapso, sobretudo no que toca à necessária previsibilidade arrecadatória, um dos pilares do planejamento administrativo, instrumentalizado pela LOA, prevista constitucionalmente e direcionada aos três entes da Federação.

77. O prestígio da LOA, no contexto orçamentário público foi destacado pelo professor Harrison Leite⁴², sob a alegação de tratar-se de norma de vinculação igualmente respeitável, a serviço do estabelecimento de prioridades da sociedade no que toca ao aproveitamento dos recursos consoante as necessidades por ela apontadas.

78. A simples admissibilidade de um manejo interpretativo da concessão da referida imunidade pode ensejar uma enxurrada de ações judiciais, acompanhadas, via de regra, de pedidos de tutela de urgência ou mandados de segurança, que, uma vez concedidos, carregariam consigo uma insegurança jurídica de notáveis prejuízos para o Direito e para as finanças públicas.

5.4 AMPLIAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO COMPROMETE OUTROS INVESTIMENTOS

79. As imunidades albergadas na CF/88 têm o objetivo claro não só de homenagear o princípio da capacidade contributiva, mas também de proteger o exercício de garantias fundamentais, levando o constituinte originário a estabelecer, explicitamente, uma “recompensa fiscal” às entidades beneficentes que dividem com a administração pública o papel de expandir o acesso a diversos direitos, dentre eles, a saúde.

80. Não obstante, os artigos 5º e 6º da CF veiculam mais de cem direitos e garantias fundamentais, e só o rigoroso cumprimento da legislação tributária assegura o filtro a impedir que esses dispositivos da cidadania sejam instrumentos da usurpação de um papel que é preponderantemente do Estado. Isso porque o escopo de atribuições do Poder Executivo, delineado na própria Constituição, requer a alocação de recursos para diversos setores da sociedade, muitos deles com percentual definido em legislação orçamentária.

81. O gasto tributário⁴³ é uma das modalidades de investimento aplicadas na concretização desses direitos. A título de comparação, é conveniente recortar a realidade fiscal brasileira,

⁴² LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro, 7ª ed. – Salvador-Ba: Ed. JusPODIVM, 2018. p. 190-204.

⁴³ **Gasto Tributário** é um conceito técnico utilizado pela Receita Federal, para designar o conjunto de desonerações fiscais promovidas pelo Estado, com o fito de I) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; II) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; III) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou IV) incentivar determinado setor da economia.

com base em dados da Receita Federal⁴⁴, que indicam, para este ano, previsão de investimento indireto na saúde da ordem de R\$ 39 bilhões. O montante representa quase 14% (quatorze por cento) de tudo que o governo federal deixa de arrecadar, no intuito de desonerar a prestação de serviços em saúde no Brasil.

82. Nesse gasto estão incluídas as imunidades, de previsão constitucional, e as isenções de tributos federais, instrumento de desoneração mais consentâneo com as prioridades político-administrativas definidas pelos poderes executivo e legislativo, no exercício da função extrafiscal da tributação, obedecido o princípio da reserva legal⁴⁵.

83. *Mutatis mutandis*, esse cenário é bem próximo do que encontramos no manejo do ICMS, em âmbito estadual, o que cristaliza princípio segundo o qual, qualquer benefício fiscal além do previsto no ordenamento, concedido na esfera judicial, viola a discricionariedade administrativa e gera um desequilíbrio na capacidade de investimento do Estado em setores igualmente tutelados pelo conjunto de direitos insculpidos no rol de Direitos Fundamentais da CF/88.

6. BENEFÍCIO REQUERIDO TEM ESTRUTURA JURÍDICA DE ISENÇÃO

84. O pedido recursal realizado pela Santa Casa, sob a rubrica de imunidade, configura clara tentativa de buscar salvaguarda ao seu funcionamento, com fulcro em mandamento constitucional. A iniciativa, como dito, é compreensível no plano fático, considerando a realidade econômica da entidade beneficente que, uma vez contemplada com a extensão da imunidade, tal qual pleiteada ante este Tribunal, ampliaria a proteção às suas receitas.

85. Entretanto, os meios escolhidos para tal fim ferem o Princípio da Proporcionalidade, porque calcados em entendimento absolutamente antijurídico. Caso ceda à argumentação da Recorrente na elaboração da norma individual e concreta para o caso, fazendo preponderar uma leitura casuística do Princípio da Capacidade Contributiva, estará este Tribunal ofendendo desmesuradamente o Princípio da Segurança Jurídica, cuja proteção é

⁴⁴ Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2018, Receita Federal do Brasil. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>

⁴⁵ De acordo com BOMFIM, Diego. Extrafiscalidade – Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle. 1ª ed. – São Paulo: Ed. Noeses, 2015.

um dos pilares da atuação de todo o Poder Judiciário, violando, por conseguinte, a proporcionalidade em sentido estrito.

6.1 O PLEITO DO RECORRENTE ABALA O PRÓPRIO SISTEMA NORMATIVO

86. Com efeito, o que se depreende do pleito da Recorrente, ora apresentado, é o pedido de aplicação de uma interpretação extensiva do texto constitucional, que termina por abalar irreversivelmente todo o edifício normativo sobre o qual se erigiu a própria natureza jurídica de tributo⁴⁶.

87. São duas as cogitações embutidas na demanda da Santa Casa, a serem consideradas alternativamente por esta Corte: ou o Tribunal, exorbitando o seu poder judicante e invadindo competência do Poder Legislativo, admite a troca da Pessoa Jurídica ocupante do polo passivo da relação obrigacional instalada no ato da venda dos medicamentos, ou o STF opera, por força de decisão judicial, a inserção de uma nova hipótese de incidência no art. 2º da LC nº 87, com o fito de também considerar fato gerador a "aquisição" de mercadoria, onde até então só se enquadra o "fornecimento" de mercadoria.

6.2 A ISENÇÃO É O MEIO MAIS ADEQUADO DE O RECORRENTE OBTER A DESONERAÇÃO DO TRIBUTO

88. Exame cuidadoso de todo o sistema normativo tributário deixa claro que, diante de uma infinidade de hipóteses fáticas geradoras de obrigação tributária, o legislador previu instrumentos desonerativos mais consentâneos com cada situação. Cite-se, em especial, a alíquota zero (já aplicada no IPI sobre medicamentos) e a isenção, que ao contrário da imunidade, assistem ao nascimento do fato gerador, mas atuam para neutralizar a conversão monetária da exação, manejando, nesse intuito, algum dos critérios da regra-matriz de incidência.

89. No contexto da situação aqui debatida, em que não goza do protagonismo subjetivo necessário, tampouco realiza o fato gerador requisito da imunidade ora rogada, a Santa Casa, indubitavelmente, está a requerer um benefício com a feição jurídica de isenção fiscal,

⁴⁶ Art. 4º., CTN: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação [...]”

com o *plus* da pujança normativa de que dispõe os mandamentos constitucionais, como é a regra da imunidade, insculpida no art. 150, VI, 'c', CF.

90. Conforme nos ensina o magistério do professor Paulo de Barros Carvalho, a regra de isenção atua como um agente mutilador de pelo menos um dos critérios da hipótese de incidência⁴⁷. No caso em tela, esse manejo se daria com a “mutilação” do critério material, posicionado no antecedente da norma, excepcionando-se os medicamentos do rol de mercadorias cujo fornecimento faz incidir o tributo.

91. Contudo, tratando-se a concessão de isenção de tema projetado na seara política, a conveniência de tal medida é questão a ser tratada em foro específico, e em ocasião oportuna, com todos os argumentos jurídicos, orçamentários e sociais sendo apresentados pelos envolvidos.

92. Por ora, para o deslinde da questão, é decisivo que se tenha claro que, considerando os elementos fáticos e jurídicos submetidos à apreciação desta Corte, não restam dúvidas de que a Recorrente está a demandar, em sede do Poder Judiciário, a concessão de isenção ao pagamento de ICMS, travestida de imunidade constitucional, com todos os bônus que esse improviso jurídico possa acarretar.

93. Sendo a isenção um instrumento fiscal de aplicação própria dos estados federados, e considerando que não é esse o pedido veiculado no presente Recurso Extraordinário, configura-se ilegítima a demanda trazida à apreciação deste Colegiado. Tal conclusão corrobora integralmente com o acórdão recorrido, e denega derradeiramente a mudança do entendimento consolidado neste Tribunal acerca do tema.

94. As dificuldades por que passam entidades como a Santa Casa, oneradas por tributos incidentes na compra de remédios, podem ser arrefecidas tão logo seja aprovada a Proposta de Emenda à Constituição, que desde o ano passado está concluída para votação no Senado. A PEC prevê a inclusão da alínea 'f' no inciso IV do art. 150, CF, criando uma imunidade objetiva para "remédios destinados ao uso humano".

⁴⁷ Conforme ensina CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. – São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2018. p. 482.

95. Não obstante a constatação dessa iniciativa do Poder Legislativo, é peremptória a conclusão de que no tecido normativo que regula a tributação no Brasil, não há esforço hermenêutico que concretize o pedido da Recorrente, sem macular a segurança jurídica que sustenta as relações no campo tributário.

7. CONCLUSÃO – SUMA DAS RAZÕES QUE CONDUZEM À NECESSIDADE DA MANUTENÇÃO DO ACORDÃO PROFERIDO NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS

96. Por todo o exposto, a imunidade do Recorrente é garantida pela CF/88 apenas quando na posição de *contribuinte de direito*, não devendo ser estendida a todo e qualquer imposto que possa incidir na relação da Santa Casa com terceiros, como na hipótese em apreço.

97. Do mesmo modo, ao *contribuinte de fato* (Recorrente), neste caso, não deve ser aplicada a norma imunizante, conforme ampla doutrina e jurisprudência consubstanciada nos enunciados de súmula nº 468 e nº 591, pois esse não faz parte da relação jurídico-tributária, não sendo sequer reconhecido pelo direito. Entende-se, ainda, por irrelevante qualquer alegação de repercussão econômica do tributo, que interesse apenas à economia e não ao direito, cuja interpretação que é relevante é a jurídica.

99. Insta salientar, ainda, que o valor do ICMS destacado na nota fiscal repassada à Recorrente não deve ser confundido com o tributo em si. O preço pago pelo Hospital, na verdade, é o valor de uma contraprestação decorrente de uma relação comercial existente no âmbito do Direito Privado, cumprindo o tributo destacado apenas um dever de informação exigido em nosso ordenamento. Não é a Recorrente responsável pelo pagamento do tributo, mas, sim, pelo pagamento do preço.

100. Ante a configuração obrigacional em que a Santa Casa pleiteia imunidade, evidencia-se uma espécie de distorção jurídica, visto que, claramente, o pedido da Recorrente se aproxima da figura de uma isenção, instrumento a serviço da política fiscal dos estados, cuja concessão não passa, inicialmente, pelo crivo do judiciário.

101. Mas não é só! Extrapolando a legalidade estrita consentânea ao caso, conclui-se ainda que a interpretação extensiva da norma imunizante veicula brecha jurídica que em nada contribui para a estabilidade financeira dos entes federativos, comprometendo a capacidade de investimento público em outros setores da sociedade.

102. Seria um desfecho caótico, decorrente da concessão de benefício indevido a uma entidade que goza de imunidade relativa a diversos outros tributos, ampliando, inclusive, a competitividade da Santa Casa mesmo na sua atuação privada.

8. PEDIDO

103. Diante dos argumentos apresentados, pede e espera o Recorrido que seja negado provimento ao Recurso Extraordinário interposto, por restar incontestado a impossibilidade da extensão da imunidade usufruída pela Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, em relação ao ICMS incidente nas operações de aquisição de medicamentos, em que figure como *contribuinte de fato*.

104. Por fim, rogamos ao Egrégio Tribunal a manutenção do entendimento esposado no RE 608.872.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade – Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle*, 1ª ed. – São Paulo: Ed. Noeses, 2015.
2. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 14ª ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 29ª ed. – São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2018.
4. _____. _____. 24ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
5. CASTRO, Eduardo de. LUSTOZA, Helton Kramer. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em Espécie*, 2ª ed. – Salvador, BA: Ed. Juspodivm, 2015.
6. COUTINHO JUNIOR, Bazílio de Alvarenga, e DE OLIVEIRA, Carlos Roberto. Direito à informação dos tributos indiretos embutidos nos produtos à luz da Constituição Federal de 1988. *Revista JurisFIB*, v.4, n.4, p.269-290, dez. 2013. ISSN 2236-4498. Disponível em < <http://www.revistajurisfib.com.br/artigos/1395808727.pdf>>.
7. DA CUNHA JR., Dirley. *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. – Salvador, BA: Ed. Juspodivm, 2015.
8. DERENUSSON, Paulo Emílio. *Quem paga o tributo? Repercussão econômica e restituição do indébito tributário: uma conexão possível?*. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios Aplicado e Direito Tributário Aplicado) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14075>>.
9. HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 108, p. 575-618, 22 nov. 2013. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67997>>. Acesso em 16 Ago. 2018.
10. LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*, 7ª ed. – Salvador, BA: Ed. Juspodivm, 2018.
11. LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário*, 4ª ed. – Niterói, RJ: Impetus, 2013.
12. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 38ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2017.

13. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos "indiretos". *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v.32, n.2, p.223-259, jul. 2012. ISSN 1807-3840. Disponível em <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359/341>>. Acesso em 16 Ago. 2018.
14. MANEIRA, Luis Eduardo de Oliveira. *Repetição De Indébito De Tributos Indiretos – Uma Análise Do Art. 166 Do CTN*. Rio de Janeiro, 2015. 69 fls. Monografia - Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
15. MARQUEZI, Jorge Sylvio Junior. *Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do CTN e sua incidência*. 2011. 172 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5645>>. Acesso em 13 Ago. 2018.
16. MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2000.
17. MORSCHBACHER, José. *Repetição do indébito tributário indireto*. São Paulo, Rev. dos Tribunais, 1984.
18. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, 8ª ed. – São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2018.
19. _____, 7ª ed. - São Paulo : Saraiva, 2017.
20. _____, 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
21. SCHOUERI, Luis Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, v. 27, n. 1, p. 39-48, jan. 1987. ISSN 2178-938X. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38958>>. Acesso em 13 Ago. 2018.