

**II TAX MOOT COMPETITION BRASIL  
2018**

---

**MEMORIAL DA FAZENDA**

---

**EQUIPE 105**

## Sumário

<b>1. RESUMO DO CASO.....</b>	<b>3</b>
<b>2. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA CONTROVÉRSIA .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>4</b>
<i>2.1.1. Da imunidade das entidades sociais sem fins lucrativos .....</i>	<i>7</i>
<b>2.2. DA AUSÊNCIA DA REPERCUSSÃO JURÍDICA DA CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DOS TRIBUTOS (DIRETOS E INDIRETOS) E DOS CONTRIBUINTES (DE FATO E DE DIREITO). .....</b>	<b>10</b>
<b>3 DAS CONSEQUÊNCIAS FÁTICAS E JURÍDICAS DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA SER EFETIVAMENTE INCORPORADA NA INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS .....</b>	<b>14</b>
<b>3.1. O AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES IMUNES CONSIDERADAS EM SEU CONJUNTO.....</b>	<b>17</b>
<i>3.1.1. Entre a aplicação das garantias da Não-Cumulatividade e das Imunidades Tributárias .....</i>	<i>17</i>
<b>3.2. A CONSTRUÇÃO DE SIGNIFICADOS NORMATIVOS: DÉFICIT ARGUMENTATIVO EM PROL DA ALTERAÇÃO CONCEITUAL EM TORNO DA IMUNIDADE .....</b>	<b>22</b>
<b>3.3. A AUSÊNCIA DE DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DOS IMPOSTOS.....</b>	<b>24</b>
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>26</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>28</b>

## **EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

### **1. RESUMO DO CASO**

O presente memorial é apresentado pela Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul, com o objetivo de demonstrar a improcedência da tese veiculada no Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia, localizado na cidade de Porto Alegre – RS, no qual se busca a aplicação da imunidade tributária sobre o ICMS incidente na aquisição de medicamentos a serem fornecidos aos pacientes internados.

Após decisão de improcedência em todas as instâncias ordinárias, a questão foi judicializada, por meio de Recurso Extraordinário, que ora se apresenta perante o Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral admitida.

A recorrente alega que, por ser entidade filantrópica detentora da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, e por cumprir os requisitos previstos no artigo 14, *caput*, e seus incisos, do Código Tributário Nacional, estaria qualificada como entidade social e não deveria arcar com o repasse econômico do ICMS sobre a aquisição de medicamentos que são oferecidos de forma gratuita aos pacientes do hospital.

### **2. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA CONTROVÉRSIA**

A pretensão da Recorrente é alterar o conceito de imunidade construído há décadas pela doutrina brasileira e acolhido, em igual período, pela jurisprudência do STF. Há tempos, considera-se que a imunidade é uma técnica de delimitação da competência tributária que impede que determinadas situações ou pessoas estejam na hipótese de incidência de um tributo. Dessa forma, como, no presente caso, quem se encontra na hipótese de incidência do ICMS é o vendedor dos medicamentos à Recorrente, não há de se falar em utilização do instituto da imunidade.

No entendimento da Recorrente, contudo, a imunidade – ao menos em sua modalidade subjetiva que ora se cuida - deveria impedir a incidência tributária ao sujeito imune independentemente

dele fazer parte da relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte. O fundamento do Recorrente é que, apesar dele não figurar na relação jurídica tributária, a entidade imune assumiria o ônus econômico do tributo.

Altera-se, portanto, um critério formal de definição de quem é imune para um critério econômico. Em outros termos: na imunidade subjetiva, importante seria saber quem suporta o ônus econômico. Esta pretensão, contudo, não pode prosperar, pois conduziria a enormes complexidades no sistema tributário e, ao menos necessariamente, não significaria que ocorreria uma redução tributária das entidades imunes consideradas em sua totalidade.

Mas, antes de adentrarmos no mérito da questão, para que possamos compreender a inaplicabilidade do critério econômico na interpretação das imunidades nos tributos indiretos, é necessário fazermos uma breve explanação sobre o instituto da imunidade tributária e a classificação doutrinária dos tributos e contribuintes que originou essa discussão.

## **2.1. Da Imunidade Tributária**

As imunidades tributárias estão elencadas dentre as “Limitações ao Poder de Tributar” do Estado, e essa classificação se dá tendo em vista a forma com que esse instituto interfere na competência do Poder Público para instituir tributos, podendo ser definida como sendo a vedação constitucionalmente expressa ao exercício dessa competência.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro,

[...] a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção de delimitação de competência que atua não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.<sup>1</sup>

A existência da figura das imunidades tem uma razão de ser, qual seja a proteção de determinados valores existentes na democracia brasileira. A proteção desses valores tem por escopo o fomento de atividades que são fundamentais ao bom funcionamento do país, sendo

---

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 13. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 115

que esse, através das suas instituições públicas, não consegue exaurir todos seus deveres ante a sociedade. Isto posto, ressalta-se a explicação de Luciano Amaro:

O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.<sup>2</sup>

Nesse sentido, o caráter de excepcionalidade e imprescindibilidade das imunidades se faz presente na medida em que elas são um instituto necessário, por serem protetoras de determinados valores resguardados pelo Estado Democrático Brasileiro, e, ainda, devem ser interpretadas pelos aplicadores do Direito de modo a implementar o equilíbrio entre a proteção desses valores e o exercício da competência dos entes federados, sem que essa limitação ao seu poderio tributário prejudique a sociedade direta ou indiretamente.

[...] traduzindo-se, a competência tributária, na potestade legislativa para criar tributos, tem-se que as imunidades tributárias configuram situações sobre as quais o legislador federal, estadual ou municipal não pode instituir normas jurídicas que impliquem onerar, com tributos, as situações constitucionalmente tipificadas. Muito menos pode o aplicador judicial, ou administrativo, impedido que está de adotar qualquer orientação cujo fundamento não seja decorrência imediata de preceito de lei, válida, substancial e formalmente;<sup>3</sup>

Isso posto, entende-se que não se pode interpretar as normas relativas às imunidades de forma a privilegiar determinados segmentos da sociedade em detrimento de outros. Assim sendo, prioriza-se o fomento da atividade de determinadas instituições, tendo em vista que essa atividade deve ser benéfica à sociedade brasileira. Seria essa, então, uma das formas de suprir certas deficiências do Estado em relação aos papéis que primariamente seriam seus. Ante o exposto, restam defesas as interpretações oscilantes que possam fomentar desigualdades entre pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, que não preencham precisamente os requisitos necessários ao exercício do direito à imunidade. Sobre essa perspectiva, os autores Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto preconizam que

As imunidades não se destinam a privilegiar nenhuma entidade, mas, sim, a proteger ou promover valores constitucionais prestigiados em diversas passagens do Texto Máximo. Na república igualitária que adotamos, não há pessoas físicas ou jurídicas

---

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro / Luciano Amaro – 21. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 176

<sup>3</sup> BARRETO, F.B; BARRETO, P. A. Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar / Aires Barreto, Paulo Ayres Barreto – 2. Ed. – São Paulo: Dialética, 2001, p. 34.

privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.<sup>4</sup>

Aliomar Baleeiro, elenca as quatro principais características próprias das imunidades, quais sejam:

[...] as imunidades: 1) são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição; 2) reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência; 3) e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla imediata; 4) criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.<sup>5</sup>

O fato de estarem as imunidades necessariamente positivadas na Constituição, que é principal característica que as diferencia das isenções tributárias, é a expressão maior da importância de tal instituto, uma vez que a Constituição é o Texto Máximo do Estado Brasileiro e todos os outros dispositivos legais devem estar em consonância com o que nela está disposto. A Constituição, então, reconhece a importância do instituto das imunidades, principalmente quando elas refletem em seu texto a consagração de direitos fundamentais, sendo consequentemente consideradas como cláusulas pétreas.

Na Constituição Federal existem dispositivos que concedem imunidade para impostos, taxas e contribuições especiais. O caso em apreço trata em específico da imunidade relativa a impostos, conforme disposto no artigo 150, VI, da CRFB/88, que concede imunidade para entes federativos, fundações públicas, autarquias, instituições religiosas, livros, jornais e periódicos, sindicatos dos trabalhadores, partidos políticos, fonogramas e videofonogramas, bem como a instituições de educação e assistências social sem fins lucrativos. Como no presente caso estamos tratando de uma entidade de assistência social, iremos focar nossa análise nesta entidade.

---

<sup>4</sup>BARRETO, F.B; BARRETO, P. A. Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar / Aires Barreto, Paulo Ayres Barreto – 2. Ed. – São Paulo: Dialética, 2001, p. 30-31

<sup>5</sup>BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 13. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 116

### 2.1.1. Da imunidade das entidades sociais sem fins lucrativos

No tocante à especificidade da imunidade tributária concedida às instituições de assistência social, positivada na Constituição em seu artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e condicionada pelo seu § 4º no que concerne às suas atividades essenciais, tem-se, nas palavras de Alexandre Yoshio Hayashi, que

A “imunidade tributária” é outorgada às entidades de assistência social visando facilitar a atuação *longa manus* do Poder Público por tais instituições na substituição de áreas deficientes de atuação estatal, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do Poder Constituinte.<sup>6</sup>

Evita-se, com esse instituto, que o Poder Público arrecade os valores relativos àquilo que na verdade deveria ter sido gasto por ele, ao permitir que entidades que não fazem parte diretamente da sua administração exerçam atividades que lhes seriam próprias. E, ainda, facilita a execução desses serviços de tal modo que essas entidades, por não possuírem finalidade lucrativa e deverem reinvestir a receita arrecadada nelas próprias, se tornem cada vez mais efetivas naquele serviço que se propuseram a prestar.

Afinal, quando a sociedade, livremente, decide organizar uma entidade sem fins lucrativos, destinada à assistência social ou à educação, qualquer imposto que sobre ela incidisse implicaria o desvio de recursos dessas áreas para outras finalidades estatais. A pessoa jurídica de Direito Público apenas retiraria recursos voltados à assistência social ou à educação, para destiná-los às mesmas áreas (o que caracterizaria evidente desperdício) ou a outras áreas (caracterizando um desvio). Dada a importância da atuação estatal nos campos da assistência social e da educação, houve por bem o constituinte assegurar que, uma vez destinados recursos àquelas áreas, não pudessem eles ser desviados.<sup>7</sup>

Desse modo, há uma personificação do Estado nessas entidades que, ainda que privadas e estando sob a proteção do Poder Público, conseguem atender as demandas sociais de serviços básicos, aumentando a qualidade de vida dos indivíduos que necessitam dos serviços que por elas são prestados.

Alexandre Yoshio Hayashi ainda elenca as finalidades das imunidades de entidades de assistência social quando diz que,

---

<sup>6</sup> 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. 589.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 464.

Em que pese as disputas doutrinárias para conceituá-la, a “imunidade tributária” das entidades assistenciais é concebida para que seja (i) respeitada a ausência de capacidade contributiva, mormente porque não possuem finalidade lucrativa; e seja (ii) realizado valor constitucionalmente relevante de serem atendidos por tais entidades os direitos sociais dos hipossuficientes. Qualquer imposto que sobre elas incidisse implicaria desfalcar o patrimônio, diminuir a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos dessas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza.<sup>8</sup>

O desinteresse inerente às instituições de assistência social a que se refere o autor não significa a desistência total em auferir lucros, ou em aumentar a renda a ser arrecadada pela instituição, até porque isso seria contraproducente e a instituição se estagnaria. Nesse sentido, essa característica não implica, necessariamente “[...] que tais entidades não possam remunerar seus dirigentes, gestores, representantes ou funcionários pelos serviços efetivamente prestados, desde que tal remuneração se dê em padrões compatíveis com o mercado e não corresponda a uma distribuição disfarçada de lucros particulares”.<sup>9</sup> Logo, o funcionamento dessas instituições depende da arrecadação a que elas fazem jus, no entanto, a condição para que as imunidades tributárias sejam a elas aplicadas é a de que o seu ativo financeiro nela própria seja investido, melhorando sua estrutura, seu funcionamento e a própria prestação da assistência social.

A existência da imunidade pressupõe uma atividade que produza riquezas, seja pelo oferecimento de mercadorias ou de serviços, que por sua natureza de consagração de valores constitucionais tenham renunciado à possibilidade de auferir lucros e distribuí-lo entre o seu próprio pessoal. Portanto,

Consequência inexorável é que a imunidade se volte exatamente para os serviços não gratuitos, para os serviços cobrados. Só estes têm preço. Só estes podem formar renda, cuja distribuição é vedada. É de uma obviedade gritante: só tem sentido haver imunidade para serviços em que há preço.<sup>10</sup>

Ainda assim, as atividades exercidas por essas instituições devem possuir um preço que supere aquilo que é efetivamente gasto por ela, pois precisam reinvestir nelas mesmas aquilo que

<sup>8</sup> 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. 589.

<sup>9</sup> JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. Interpretação das Imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal. 2014. 167f. Tese de Mestrado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, p. 102.

<sup>10</sup> BARRETO, F.B; BARRETO, P. A. Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar / Aires Barreto, Paulo Ayres Barreto – 2. Ed. – São Paulo: Dialética, 2001, p. 111.



exceder o estritamente necessário à sua manutenção. Esse ciclo que ocorre entre o que é gasto como essencial e o que é auferido como margem acrescida é o que faz com que as imunidades sejam necessárias. Caso essas atividades fossem gratuitas, o instituto da imunidade perderia seu objeto e cairia em desuso.

O que o legislador faz ao conceder as imunidades e condicioná-las a certos requisitos<sup>11</sup> é: 1) incentivar a existência desse tipo de instituição que vise o assistencialismo social; 2) que, uma vez criadas, elas sejam protegidas no que concerne à tributação das suas atividades essenciais; 3) em contrapartida à sua não tributação, que o seu bom funcionamento beneficie a sociedade naquele espaço em que o Estado não consegue atuar efetivamente.

As imunidades tributárias são uma exceção à regra da tributação, pois considera-se que a consequência da existência desse regime, ou seja, que a sua finalidade seja algo de grande importância social e, ainda, que o assistencialismo social seja possível de ser executado mediante a utilização desse instituto. Logo, “não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”<sup>12</sup>. Por conseguinte, o alcance das imunidades tributárias não pode ser nem muito abrangente, para não prejudicar o Estado, e nem muito restritivo, para que não lese as finalidades intencionadas pelas instituições a que dizem respeito.

Compreendido o instituto da imunidade tributária, em especial da imunidade tributária aplicável às entidades de assistência social sem fins lucrativos, passemos para a classificação dos tributos em diretos e indiretos e como tal classificação repercute na responsabilidade pelo ônus da tributação.

---

<sup>11</sup> As entidades de assistência social possuem uma imunidade denominada de condicionada ou não auto aplicável, pois para que sua imunidade esteja assegurada, tais instituições devem seguir os requisitos dispostos no art. 14 do CTN: Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.; § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

<sup>12</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 177.

## **2.2. Da ausência da repercussão jurídica da classificação doutrinária dos tributos (diretos e indiretos) e dos contribuintes (de fato e de direito).**

Para uma melhor explanação do objeto em voga no presente Memorial, faz-se necessário abrir um tópico específico relativo ao que seria a tributação direta e indireta, bem como a quem seria o contribuinte de fato, o contribuinte de direito e sobre como esses sujeitos influenciam ou não o Direito Tributário brasileiro.

Nas palavras de André Mendes Moreira,

Foram as Ciências da Economia e das Finanças que primeiro postularam a existência de tributos diretos e indiretos. A difusão dessa categorização, entretanto, é atribuída aos fisiocratas, que, no século XVIII, arrimados no critério da repercussão econômica, classificam as exações conforme seu ônus financeiro fosse arcado exclusivamente pelo contribuinte ou repassado a terceiros.<sup>13</sup>

Os tributos diretos são, portanto, aqueles em que o contribuinte legal seria por eles diretamente responsabilizado em sua totalidade, sem que houvesse nenhuma translação econômica, ou o repasse do valor acrescido pelo tributo sobre a mercadoria ou serviço a terceiros. Ou seja, o adquirente final do produto ou serviço pagaria por ele o seu preço e nesse preço não estariam embutidos os valores relativos aos tributos nele incidentes.

De acordo com este critério [da translação econômica], direto é o imposto cuja incidência econômica atinge (de modo direto) aquele contribuinte definido pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária; indireto é aquele em que, dado o fenômeno da translação, o contribuinte definido como sujeito passivo daquela obrigação vê seu ônus transferido para outrem, que passa a ser contribuinte de facto na relação jurídico-tributária.<sup>14</sup>

Desse modo, nos tributos indiretos haveria a verificação da translação econômica, isto é, o contribuinte legal que em tese deveria ser aquele responsável pelo pagamento do tributo, na hora de verificar o custo de sua produção e circulação, acrescentaria o valor do acréscimo tributário ao produto ou serviço, aumentando seu preço, fazendo com que o consumidor final arcasse com a tributação a ele inerente. Nas palavras de André Mendes Moreira, “em suma:

---

<sup>13</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais). Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009, p. 10.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresa. Rio de Janeiro, 27 (1):39-48. Jan./mar. 1987. p. 39.

tributos indiretos (também nominados sobre o consumo) são aqueles nos quais a lei permite a transferência do ônus fiscal”.<sup>15</sup>

Uma vez diferenciados os tributos diretos dos indiretos, tornou-se preciso distinguir também, por meio de construção doutrinária, quais seriam os possíveis sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. Assim sendo, no caso da tributação indireta, verificar-se-ia a figura do contribuinte *de facto*, qual seja aquele para quem a responsabilidade tributária seria total ou parcialmente repassada por meio da repercussão econômica, sendo que

A “repercussão econômica” identifica-se com a transferência do encargo econômico-financeiro da obrigação tributária pelo sujeito passivo legalmente eleito (contribuinte de direito) para terceiro que efetivamente não realizou o fato jurídico tributário (contribuinte de fato).

A figura do contribuinte “de fato” é, portanto, conceitualmente ligada ao fenômeno da “repercussão econômica” do tributo.<sup>16</sup>

Já o contribuinte *de jure*, ou de direito, seria o contribuinte legalmente instituído o qual manter-se-ia responsável pelo pagamento do crédito tributário.

Vale ressaltar que o legislador, em matéria tributária, não deve se preocupar com fenômenos relativos a outras áreas que não a do Direito, tendo em vista que essa já é uma área bastante extensa e complexa e que, ainda que influencie nas demais áreas da ciência, a elas não se torna determinante, bem como as demais não deveriam ela determinar.

Nesse sentido, no exercício da competência legislativa tributária, o legislador não diferenciou expressamente quem seria o contribuinte de fato ou de direito, pois a ele somente interessa quem será direta e restritamente o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, sendo esse aquele contribuinte sobre o qual incidirão as cobranças relativas ao tributo em eventual ação judicial. Ainda que o tributo se torne objeto de um fenômeno econômico próprio do mercado, não há motivo para qual o legislador devesse tê-lo previsto ou regulado. Nessa acepção, a figura do contribuinte *de facto* pode ou não existir, a depender de relações econômicas, e não jurídicas.

---

<sup>15</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais). 2009. 496f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009, p. 95.

<sup>16</sup> 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. Jan./dez. 2013, p. 583.

Ademais, o fenômeno da translação econômica pode se dar em sua totalidade ou parcialmente, sendo que a porcentagem relativa a esse repasse não pode ser verdadeiramente mensurada, e nem pode haver a efetiva averiguação de sua ocorrência, vez que são também indetermináveis as variantes que podem influenciar nesse processo econômico. Nesse diapasão, em relação às quase infinitas possibilidades de incidência de variáveis na existência ou não do fenômeno da translação, preconiza Luís Eduardo Schoueri que

Por cálculo matemático combinatório, determina-se a possibilidade de ocorrência de 566.231.040 diferentes situações, considerando apenas estas variáveis. Poder-se-iam incluir, ainda, fatores como mobilidade do capital, tipo de bem (final ou intermediário) etc., ampliando-se o rol de possibilidades.

Fica, portanto, bastante claro o erro de nossas cortes ao atribuir a todo e qualquer imposto "indireto" (critério já demonstrado duvidoso) o fato de promover a translação. Sem dúvida, é possível que a transferência do ônus econômico ocorra, mas esta é apenas uma possibilidade, diante das diversas que poderiam ocorrer.

Dada a grande quantidade de possibilidades, acreditamos ser mais justo que o fisco, alegando ter ocorrido a translação, prove-o, pois a translação em impostos indiretos é, como vimos, uma entre mais de 550 milhões de possibilidades.<sup>17</sup>

Ou seja, para o autor a identificação ou não da figura do contribuinte de fato resta indiferente, pois é uma entre as mais diversas situações possivelmente existentes, tendo em vista que a translação pode ou não acontecer pelos mais diversos fatores. Por conseguinte, o autor critica o uso do argumento relativo à translação no que se refere à instituição e ao pagamento de tributos. Nessa perspectiva,

Mesmo não considerando o fator impossibilidade de reconhecimento do contribuinte de fato, cabe perguntarmos qual seria a vantagem de se identificá-lo.

O contribuinte de fato é a figura desconhecida pelo legislador, que não o define nem lhe dá direitos ou obrigações.<sup>18</sup>

Seria então, para Luís Eduardo Schoueri, desnecessária a aferição da translação uma vez que essa não é legalmente definidora daquilo que se tem como o sujeito passivo da obrigação tributária, e, ainda, caso o Direito Tributário passasse a considerar como seus os aspectos que são próprios de outras áreas das ciências, tais como a ciência econômica ou a das finanças, a competência relativa à legislação tributária perderia sua independência e autonomia. Ante o exposto, assim preceitua o autor Alexandre Yoshio Hayashi no sentido de que

Repita-se, à exaustão: em nenhum momento foi reconhecida pela Constituição ou pela legislação infraconstitucional a figura do contribuinte "de fato", motivo pelo qual

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresa. Rio de Janeiro, 27 (1):39-48. Jan./mar. 1987, p. 43.

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresa. Rio de Janeiro, 27 (1):39-48. Jan./mar. 1987, p. 44.

reiteramos a conclusão de que a imunidade tributária das entidades de assistência social não pode alcançar situações em que essas entidades são tidas como contribuintes “de fato” em relação aos seus fornecedores no contexto de uma suposta “repercussão econômica” dos impostos.<sup>19</sup>

Isto posto, uma vez que não há previsão expressa de uma categorização legal específica que conceitue o que seria o contribuinte de fato, não se pode interpretar as normas constitucionais relativas às imunidades sob a perspectiva de uma construção doutrinária que, além de considerar critérios que não são especificamente do direito, se dá de forma extensiva. De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, em consonância com o que aqui se alega,

Em relação aos tributos indiretos, as imunidades constitucionais serão aplicáveis quando a entidade imune for contribuinte de direito, pouco importando se o encargo financeiro é transmitido a terceiro. Assim, é aplicável a imunidade do art. 150, IV, c, da CF em relação ao ICMS que seria incidente sobre as operações de circulação de mercadorias das entidades beneficentes. Porém, se a entidade imune for apenas contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade. É que a Constituição só imuniza os impostos em que o ente imune é o contribuinte de direito.<sup>20</sup>

Desse modo, percebe-se que apesar de a doutrina brasileira diferenciar quem são os contribuintes de fato e de direito, ela também deixa claro a que essa diferenciação serve, sendo apenas para a exploração acadêmica acerca do estudo jurídico das políticas adotadas e suas possíveis consequências.

Isso porque, partindo do pressuposto levantado por Schoueri de que as modalidades e os efeitos da repercussão econômica (que estão sob influência das mais diversas variáveis), são absolutamente imprevisíveis, tanto em relação ao Fisco em termos de arrecadação do tributo, quanto para o contribuinte em termos de carga tributária, tem-se, então, instaurada uma acentuada vulnerabilidade com consequências imensuráveis para ambas as partes. Ante esse cenário, não há o que se falar em uma mínima previsibilidade do *quantum* que deveria ser pago, e nem por quem, ao Fisco, pois não existem critérios formais que sejam seguros e resguardem a obrigação do contribuinte de fato, a responsabilização do contribuinte de direito e o direito do Fisco, externalizado por sua capacidade tributária ativa.

---

<sup>19</sup> 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. Jan./dez. 2013, p. 598

<sup>20</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 187

No próximo tópico iremos abordar os principais problemas que a possível interpretação econômica das imunidades poderia trazer ao nosso sistema jurídico, restando demonstrada a impossibilidade de se conceder a imunidade tributária ao contribuinte de fato.

### **3 DAS CONSEQUÊNCIAS FÁTICAS E JURÍDICAS DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA SER EFETIVAMENTE INCORPORADA NA INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

Ao se pretender que a entidade imune que não faça parte de uma relação jurídica tributária deixe de recolher tributo do qual seria imune, tem-se por consequência a incidência tributária em situações em que a entidade imune faça parte da relação jurídica tributária, mas não arque com o ônus econômico. Tratando-se de ICMS, ao menos, três situações são passíveis de ocorrência:

- 1) a entidade imune adquire um bem para seu patrimônio (ativo fixo);
- 2) a entidade imune produz e vende mercadoria;
- 3) a entidade imune adquire a mercadoria, que não integrará seu ativo e não a revende.

Em relação à primeira situação, a segunda turma do STF possui algumas decisões, como a prolatada no RE 207.755-9/ES<sup>21</sup>, na qual restou decidido que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CFRB/88 compreenderia todos os impostos, não se restringindo somente aos impostos incidentes sobre o “patrimônio, a renda ou serviços”. Nesta oportunidade, nos termos do voto do Ministro Carlos Velloso, definiu-se que os bens a serem adquiridos<sup>22</sup> para composição do ativo das entidades imunes, também estariam abrangidos pela imunidade, pois tais bens irão integrar “o patrimônio dessa entidade, motivo por que a imunidade tem aplicação, às inteiras”.<sup>23</sup>

Sobre a segunda situação, podemos destacar o RE 210.251-2/SP, julgado pelo pleno do STF, no qual temos a oportunidade de perceber o conflito de posicionamento entre as turmas do STF. A primeira turma do STF, ao contrário do que destacamos na situação anterior, possuía o

<sup>21</sup> O referido julgado utilizou como precedente o RE 87.913-SP, onde restou decidido que a imunidade tributária também abrange o imposto de importação.

<sup>22</sup> O julgado referia-se a aquisição de computadores e acessórios que iriam compor o ativo imobilizado da entidade imune.

<sup>23</sup> Neste sentido podemos indicar ainda a decisão do RE: 225.778-9/SP.

entendimento de que o ICMS<sup>24</sup>, por ser um tributo incidente sobre circulação de mercadorias e devido a sua repercussão econômica no consumidor (contribuinte de fato) e não no contribuinte de direito, “não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades”<sup>25</sup> e por este motivo não estaria abrangido pela imunidade.

Outro problema destacado no RE 210.251-2, no voto da Ministra Ellen Gracie, é que caso a imunidade seja concedida em relação ao ICMS, nos casos em que a entidade imune vende a mercadoria, tal entidade poderia vender o bem a um preço inferior ao de mercado, o que fatalmente iria resultar em concorrência desleal.

Em que pese a demonstração da divergência da primeira turma e do posicionamento da Ministra Ellen Gracie, ambas as teses foram vencidas, reconhecendo o STF, ao julgar o RE 210.251-2, que não haverá incidência do ICMS nas vendas de mercadorias fabricadas pelas entidades imunes, desde que preenchidos os requisitos legais.<sup>26</sup>

Apesar de vislumbrarmos uma aparente interpretação extensiva do STF nos julgados citados na segunda situação, no que tange ao alcance dos impostos encampados pela imunidade, entendemos que a lógica do sistema jurídico tributário foi respeitada, pois só está sendo concedida a imunidade para quem faz parte da relação jurídica tributária, uma vez que no caso em questão a entidade imune era contribuinte de direito e não de fato.

Ressalta-se também que o RE 210.251-2 foi julgado em 26/02/2003, reascendendo um tema que enseja discussões no STF desde a década de 1960, quando foram apreciados pela Suprema Corte o RE nº 55.574/CE, tendo como relator o Ministro Pedro Chaves, e o RE nº 54.190/CE relatado pelo Ministro Evandro Linz. Esses julgados ensejaram a edição da súmula nº 468<sup>27</sup>, que versa sobre a não proteção pela imunidade do imposto federal de selo devido pelo contratante em contratos firmados com a União, os Estados e Municípios ou Autarquias.

---

<sup>24</sup> Neste sentido RE 115.096-3, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 07.12.1990; RE 134.753, Rel. Min. Moreira Alves; RE 164.162, Rel. Min. Ilmar Galvão e RE 281.433, Rel. Min. Moreira Alves.

<sup>25</sup> Emenda do RE 281.433-4 SP

<sup>26</sup> Neste sentido ARE 756.255, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 29.05.2014; RE 672.674, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18.04.2012, RE 186.175, DJ 17.11.2006 e RE 210.251, DJ 28.11.2003

<sup>27</sup> 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.

Já a terceira situação é a que se encontra a Recorrente. No entanto, é fácil perceber que, na maioria dos casos, as entidades imunes encontram-se nas duas primeiras situações. Serão raras as ocasiões em que a entidade imune não conseguirá repassar o valor do tributo economicamente para outro sujeito.

Sobre a terceira situação o posicionamento da Suprema Corte é pacífico. Em fevereiro de 1976, por análise do Recurso Extraordinário de nº 69.080/SP-EDv, o Supremo Tribunal reconheceu que não seria praticável a ampliação da imunidade tributária aos contribuintes de direito que vendessem bens ou produtos às entidades públicas. Já em dezembro de 1976, o STF aprovou a súmula nº 591, que prescreve: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”, consolidando a questão.

Recentemente o tema voltou à tona no julgamento do RE 608.872, de relatoria do Min. Dias Toffoli, julgado em 23/02/2017, em um caso exatamente igual ao relatado nos presentes autos, ou seja, um hospital buscando ter garantida a imunidade tributária na aquisição de medicamentos, ainda que o hospital não faça parte da relação jurídica em questão. No referido julgado restou pacificada a impossibilidade de uma interpretação teleológica e econômica das imunidades tributárias, não sendo cabível aplicar a imunidade para o contribuinte de fato.

Julgamos que o posicionamento consolidado da suprema corte, em não estender a imunidade tributária ao contribuinte de fato, deve ser mantido, sob pena de se verificarem inconvenientes, como:

- I) o aumento da carga tributária das entidades imunes consideradas em seu conjunto e o conflito com a não cumulatividade;
- II) dar imunidade ao contribuinte de fato, gera problemas com a destinação e repartição de receitas tributárias.
- III) a impossibilidade da alteração conceitual em torno da imunidade.

Para explicarmos melhor como tais problemas irão ocorrer, trataremos eles de forma separada no próximo tópico.



### **3.1. O aumento da carga tributária das entidades imunes consideradas em seu conjunto**

O primeiro inconveniente na pretensão da Recorrente: é que, acaso acolhida sua tese, ela implicará, em termos macro tributários, um enorme aumento de carga tributária para as entidades imunes.

Isso ocorre porque na remota hipótese de se conceder a imunidade tributária nos tributos indiretos, quando o ente imune seja contribuinte de fato tal situação iria ferir de morte o princípio da não cumulatividade.

Segundo Osvaldo Santos de Carvalho<sup>28</sup>, desconsiderar a não-cumulatividade é o mesmo que afastar a neutralidade tributária inserida pela Reforma Tributária de 1965. Caso tal hipótese seja admitida, permitiremos que as decisões dos agentes econômicos sejam distorcidas em uma tributação que onera todas as fases do ciclo econômico até o consumo, impossibilitando que sejam aproveitados os tributos pagos em cada etapa.

#### **3.1.1. Entre a aplicação das garantias da Não-Cumulatividade e das Imunidades Tributárias**

De maneira bem objetiva, afirma-se que existe uma incompatibilidade entre imunidade – definida sob o enfoque econômico, como pretendido pela Recorrente – e a regra da não-cumulatividade. Em verdade, é intrínseco à atividade empresarial repercutir todas as despesas e custos aos seus clientes, o que inclui, obviamente, os custos tributários.

Esta repercussão econômica ocorre tanto em relação aos tributos diretos, quanto aos tributos indiretos. Nos tributos diretos, contudo, questões de mercado, especialmente no caso de produtos supérfluos, fazem com que nem sempre ocorra a repercussão econômica, preferindo o empresário assumir o custo do aumento da carga tributária, ao invés de transferi-la para seu cliente. E somente o empresário, por meio de sua contabilidade, é capaz de saber se transferiu ou não o encargo tributário.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidade no ICMS (imposto indireto). In: CARRAZA, Elizabeth Nazar (coord.). Imunidades tributárias. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

Mas, nos tributos indiretos, esta repercussão sempre ocorrerá e é visível em função do destaque do tributo. Os tributos indiretos são feitos para não repercutirem economicamente naquele que se encontra na situação de contribuinte de uma obrigação tributária. Isso significa que já é da essência dos tributos indiretos que aquele que esteja na situação de contribuinte de direito não sofra reflexos tributários econômicos.

Aplicando-se o que se acabou de afirmar em termos práticos, constata-se que, economicamente, não haveria de se falar em aplicação do instituto da imunidade (econômica), nos termos propostos pela Recorrente, quando a entidade estivesse no início ou no meio de uma cadeia produtiva. Isso porque, nesses casos, a translação inerente aos tributos indiretos esvazia, por completo, a imunidade.

A única situação em que se haveria de falar em aplicação do instituto da imunidade em tributos indiretos seria no caso da entidade imune ser consumidor final ou, como no caso, encontrar-se numa situação em que ela não possa transferir o ônus tributário ao consumidor final. Mas existem dois problemas nessa situação.

O primeiro deles é que a imunidade, cujo objetivo é de proteção ou fomento apenas e tão somente à entidade imune passaria a beneficiar toda a cadeia produtiva, o que seria um grave desvio do sistema. Isso porque, quando a entidade imune encontra-se no meio de um processo produtivo, apenas ela é beneficiada com a imunidade, existindo o chamado “efeito recuperação” na etapa subsequente. E é assim que deve ser mesmo, pois terceiros, que não detém imunidade, não devem possuir uma situação tributária mais favorável pelo fato de que, no meio da cadeia, existe uma entidade imune.

Mas, caso a entidade imune seja a consumidora final ou não possa repercutir para o consumidor final o encargo tributário, como no presente caso, toda a carga tributária de uma cadeia produtiva fica desonerada, numa erosão da base tributária inadmissível.

Existe, ainda, um outro problema. É que, no presente caso, a Recorrente é ressarcida pelo Sistema Único de Saúde (SUS) em relação aos procedimentos que realiza aos seus pacientes. E é necessário, para o bem do equilíbrio financeiro da Recorrente, que ela não realize dispêndios financeiros superiores aos recursos que obtém do SUS, pois, do contrário, trabalharia sempre em prejuízo, o que acarretaria sua bancarrota.

Havendo, portanto, ressarcimento integral do que a Recorrente gasta com seus pacientes pelo SUS, o custo do ICMS, economicamente, é suportado pela própria União, não existindo qualquer vantagem econômica par si.

Desta forma, em suma, considerada a imunidade sob o critério econômico, tal qual pleiteado, ela será: 1) desnecessária/incompatível quando a entidade imune compuser o início ou meio de uma cadeia produtiva; 2) desproporcional quando a entidade imune estiver no final da cadeia produtiva por levar à desoneração de todas as etapas ou; 3) desnecessária, como no presente caso, em que deve existir uma correspondência entre os gastos da entidade imune com seus pacientes e os recursos que obtém da União, por meio do Ministério da Saúde.

Em relação à terceira hipótese de cumulação de tributos, tem-se que ela só se verificará nos casos em que o tributo em questão incida sobre a produção e comercialização de bens e serviços, tendo em vista que nesses casos o haverá uma linha sucessória que ligará a primeira e a última incidência tributária. Nessas situações, há de se ressaltar o princípio constitucional da não-cumulatividade, cujo objetivo é o de que a cada incidência tributária só se considere o valor agregado ao produto, vez que no valor anterior já teria havido a tributação. Desse modo, os entes federados não se beneficiariam de arrecadações duas vezes sobre a mesma base de cálculo, evitando-se a tributação com efeito em cascata. Sobre esse princípio, André Mendes Moreira diz que

A não-cumulatividade pertence à seara do direito tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas. Sua função é atuar no cálculo do quantum devido às burras estatais pelo contribuinte. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contrainposto) ou *basis on basis* (base-contrabase). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável).<sup>29</sup>

Sobre a técnica utilizada pelo Brasil, João Ricardo Fahrion Nüske explica que

---

<sup>29</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais). 2009. 496f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009. p. 61.

O Brasil adotou, diferentemente de outros países, a técnica do valor integral com compensação, no qual o contribuinte poderá compensar em cada operação o valor correspondente ao imposto já recolhido nas operações anteriores, concretizando-se a técnica através de uma sistemática de créditos e débitos, que possibilita a compensação entre os valores já pagos na compra (crédito) com os devidos na venda (débito).<sup>30</sup>

A título de exemplo hipotético, podemos supor que um medicamento seja vendido por seu fabricante pela quantia de 100 reais para uma distribuidora. Sobre esse valor, incidirão 10% em nome do ICMS. A distribuidora, por sua vez, revenderá o medicamento por 150 reais e, novamente, incidirão os 10% relativos ao ICMS. Desse modo, na primeira operação foram recolhidos 10 reais de imposto e, na segunda, 5 reais. Explicando: apesar de 10% de 150 reais ser 15 reais, 10 reais relativos aos 100 anteriores já teriam sido recolhidos e, pelo princípio da não-cumulatividade, não poderiam ser recolhidos novamente.

Em sendo o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final do medicamento, não-imune, não há o que se questionar sobre a possível repercussão econômica do ICMS. No entanto, se a distribuidora revender o medicamento para uma entidade de assistência social, tal como o Hospital Santa Casa de Misericórdia, que é imune do pagamento de tributos e contribuições sociais, como se legitimaria que a instituição imune arcasse com alguma tributação indireta que afetaria seu patrimônio? Essa é a pergunta principal a ser respondida pelo presente Memorial.

Como dito anteriormente, a repercussão econômica é um objeto de estudo próprio das ciências econômicas, o que não deve, de modo algum, determinar como o Direito brasileiro deva ser aplicado. No entanto, algumas questões relativas ao caso merecem maior atenção. Ainda que a repercussão econômica não possa ser presumida, como sendo o tributo inteiramente repassado ao consumidor final, de modo a agregar ao preço o valor do imposto, para fins de explicação tomaremos a presunção da repercussão total como sendo a regra. Desse modo, temos a presente situação: entidade de assistência social constitucionalmente imune, na qualidade de contribuinte de fato, arcando indireta e presumidamente com o ICMS do produto, em razão da repercussão econômica.

As problemáticas a serem levantadas sobre o exemplo dado acima são as seguintes:

---

<sup>30</sup> NÜSCKE, João Ricardo Fahrion. Os Impostos Indiretos e a (des)proteção de Direitos Fundamentais: uma necessária reanálise das Imunidades Tributárias. 2018.131f. Dissertação de Mestrado – Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018, p. 82.

1) o valor total pago a título de ICMS seria o de 15 reais, sendo que, como esse valor é resultado da incidência do tributo sobre o preço do produto, a entidade de assistência social arcaria com a sua totalidade, estando na ponta final da cadeia de consumo. Nessa situação, a não-cumulatividade se faz presente, mas a imunidade poderia ser questionada por estar uma entidade imune arcando com uma tributação que em tese não lhe caberia;

2) considerando que o contribuinte de fato também seria imune em relação à tributação indireta, os 15 reais relativos ao ICMS da cadeia poderiam ou não ser retirados do preço final do produto. Desse modo, havendo a incidência da imunidade nesse caso, o ICMS não poderia ser repassado à entidade, indo de encontro ao princípio da não-cumulatividade. Assim sendo, dever-se-ia alterar o preço da mercadoria por parte do vendedor, o que não é uma garantia. Então, ainda que o produto continue com o preço de 150 reais, ou o vendedor obteria mais lucro, pois a distribuidora estaria desobrigada a pagar os 5 reais que resultariam da incidência do ICMS e ainda assim os cobraria do hospital, ou então o valor do produto decairia para 135 reais, alterando a base de cálculo do ICMS, colocando a entidade de assistência social em patamar diferenciado dos outros possíveis consumidores e, ainda, fazendo com que a distribuidora arcasse sozinha com os 10 reais incidentes na primeira operação, de modo indireto, e com os 3 reais e 50 centavos relativos à segunda operação, sem que possa repassar esse valor;

3) presumindo a repercussão econômica e aplicando a imunidade à consumidora final, a entidade de assistência social ainda pode vender o medicamento aos seus pacientes, de modo que reinvesta o lucro obtido nas suas atividades essenciais. Dessa maneira, por ser imune, a entidade não recolheria o ICMS, mas também não haveria um modo de religar a distribuidora do medicamento e o paciente final para que se reestabelecesse a garantia da não-cumulatividade. Assim sendo, outro sujeito que se beneficiaria com a imunidade seria o paciente, pessoa natural que não faz jus à referida limitação constitucional ao poder de tributar.

Diante dessas 3 hipóteses, percebe-se um conflito entre dois pressupostos constitucionais, quais sejam o instituto das imunidades e a garantia da não-cumulatividade. Sobre esse conflito, “não se vislumbra solução prática baseada no ordenamento jurídico brasileiro atual, existindo sempre ou a violação da não-cumulatividade ou das imunidades tributárias, necessitando-se uma

reformulação jurídica através de amplo debate sobre o tema”<sup>31</sup> Portanto, considerar válida a repercussão econômica como critério embasador de decisões judiciais influenciará diretamente no modo como se aplica e interpreta todo o sistema jurídico tributário brasileiro, inclusive afetando o modo como as relações de mercado se dão e abrindo lacunas jurídicas sobre situações não reguladas legalmente.

Restou comprovado pelo aduzido até aqui, não ser possível expandir a imunidade tributária para o contribuinte de fato, é preciso, portanto, para definir-se o melhor conceito de imunidade abstrair-se de situações residuais para se pensar de maneira mais holística. E raciocinar dessa maneira implica na manutenção do conceito de imunidade hoje estabelecido.

### **3.2. A construção de significados normativos: déficit argumentativo em prol da alteração conceitual em torno da imunidade**

A Recorrente postula a alteração do conceito de imunidade. A redefinição de um conceito é, em tese, possível. Mas é necessário que se confrontem os argumentos favoráveis à mutação pretendida com os argumentos em prol da manutenção do que está sedimentado. Estes argumentos devem ser, além disso, justificados, pois, como explica Humberto Ávila<sup>32</sup>, “a mera menção a argumentos, sem a sua necessária justificação, não só exclui a elucidação das premissas, como permite conclusões díspares e até mesmo inconciliáveis entre si”.

A imunidade tratada no presente Memorial está positivada no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal. De acordo com o dispositivo, União, estados, DF e municípios não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

Como a pretensão da Recorrente é que esse texto constitucional seja interpretado para que os entes públicos não possam cobrar impostos de entidades imunes quando elas assumam seu ônus econômico, é preciso se verificar o número de argumentos favoráveis e contrários à essa tese.

---

<sup>31</sup> NÜSCKE, João Ricardo Fahrion. Os Impostos Indiretos e a (des)proteção de Direitos Fundamentais: uma necessária reanálise das Imunidades Tributárias. 2018.131f. Dissertação de Mestrado – Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. p. 83.

<sup>32</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). Temas de interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

O primeiro argumento que se analisará é o argumento linguístico. Deve-se verificar se o texto constitucional possui uma abertura de linguagem suficiente para abranger a interpretação pretendida.

Mas, claramente, verifica-se não ser o caso. *Instituir* possui o sentido de exercício da competência tributária prevista constitucionalmente. Desta forma, os entes públicos não possuem competência tributária para *instituir*, por lei, impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

Seria ultrapassar as possibilidades semânticas da palavra *instituir* toma-la como *cobrar de quem tenha arcado com o ônus econômico*. Mesmo se considerando a vagueza e imprecisão próprias da linguagem, devem ser respeitados os limites semânticos do texto o que, nesse caso, não ocorreria.

Assim sendo, o argumento linguístico favorece o conceito de imunidade atualmente previsto.

A utilização da palavra *instituir* pelo legislador constitucional também não foi fora de propósito. Aliomar Baleeiro<sup>33</sup> já demonstrava que o artigo 19, III, da Constituição Federal de 1967 na redação dada pela Emenda Constitucional n.º 18/65 havia mudado a expressão “cobrar imposto”, prevista no artigo 9º, IV, do CTN pela expressão “instituir imposto”. Segundo Baleeiro, “sem dúvida, a nova redação melhorou o dispositivo, pois se veda a decretação e não a cobrança do imposto decretado. Não teria sentido permitir a decretação do imposto e impedir a cobrança respectiva”.

Desta forma, a intenção do legislador, outro argumento importante, de maneira inequívoca, foi situar a imunidade no âmbito formal, mais precisamente, como um bloqueio à presença de fatos e/ou pessoas na hipótese de incidência tributária. Quisesse o legislador constitucional conferir uma feição econômica ao instituto da imunidade, teria mantido a expressão “cobrar imposto”, prevista no artigo 9º, IV, do CTN.

A jurisprudência do STF, de maneira remansosa, conceitua imunidade sob o aspecto normativo. De maneira precisa, o então Ministro Eros Grau, no RE 578.562, dizia que “as áreas da

---

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 113.

incidência e da imunidade tributária são antípodas”, não deixando espaço para interpretações de outra ordem que não as atinentes à hipótese de incidência tributária.

Com isso, verifica-se que, sob os aspectos linguísticos, intencionais e jurisprudenciais, além do argumento econômico abordado no tópico anterior, fundamentos não faltam pela manutenção do conceito de imunidade atualmente adotado e que melhor atinge as finalidade esperadas desse instituto de índole constitucional.

### **3.3. A ausência de destinação específica dos Impostos**

A Recorrente é uma entidade filantrópica, conhecida em todo o Brasil, existindo inclusive uma Confederação que a representa. A Confederação das Santas Casas e Hospitais Filantrópicos (CMB)<sup>34</sup>, é composta por 16 Federações Estaduais e representa 2.172 hospitais sem fins lucrativos em todo o país, sendo que 1.704 atendem pelo Sistema Único de Saúde (SUS). É inegável a importância que entidades filantrópicas do setor hospitalar possuem ao auxiliarem o Estado no dever de prestação de serviços de saúde. Desse modo, o trabalho dessas instituições faz jus ao devido reconhecimento, à admiração e ao apoio do Estado, que de fato o oferece.

Ocorre que a área da saúde recebe recursos de vários setores da arrecadação de tributos, como por exemplo parte do que é arrecadado a título de COFINS, nos termos do art. 195, § 10 da Constituição Federal, que é revertido para o SUS. Como também uma parcela dos valores arrecadados a título de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), que se destina à saúde. Esses dados demonstram como a saúde conta com considerável atenção do governo, recebendo uma parcela expressiva dos valores arrecadados a título de tributos.

Vale ressaltar também que o Ministério da Saúde criou o Incentivo Financeiro 100% SUS destinado às unidades hospitalares que se caracterizem como pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos e destinem 100% de seus recursos a serviços de saúde, ambulatoriais e hospitalares, ao Sistema Único de Saúde. Do ano de implementação do incentivo até o ano de 2017, 99 hospitais aderiram ao incentivo, gerando um impacto financeiro anual de R\$

---

<sup>34</sup> <https://www.cmb.org.br/cmb/index.php/institucional/quem-somos>



135.824,600,93. Em 2016, mais 104 entidades beneficentes ganharam isenção das contribuições sócias.

Além de todos esses valores revertidos à saúde a título de incentivo e custeio, vale lembrar que as entidades beneficentes de assistência social, são imunes de Contribuições para seguridade social<sup>35</sup>, o que é plausível tendo em vista que seria redundante que a entidade efetuasse um pagamento para o Fisco e que posteriormente esse valor retornasse a si própria na forma de repasse, uma vez que essas contribuições estão vinculadas aos serviços sociais dentre os quais estão os da área da saúde.

Nesse contexto, faz-se necessária a análise aprofundada acerca da possibilidade ou não da extensão da imunidade ao contribuinte de fato, o que iria gerar uma queda na arrecadação do ICMS incidente sobre todas as mercadorias comercializadas para às entidades imunes.

É importante ressaltar que os recursos arrecadados com os impostos também são utilizados para custear outras despesas como: Educação, Segurança, Previdência Social, Incentivo à Cultura, e Proteção ao Meio Ambiente, que também possui alto grau de relevância para a população.

Em relação à natureza tributária do ICMS, esse se define como um imposto, e consequentemente é inteiramente desvinculado, sendo assim não está diretamente ligado a nenhuma contraprestação estatal específica<sup>36</sup>. No tocante ao orçamento do Estado, dispõe a Constituição em seu artigo 50 que “o orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos”. Por conseguinte, ao conceder imunidade ao contribuinte de fato, e dispensando as farmacêuticas de recolher o ICMS sobre medicamentos vendidos para entidades imunes, esse tributo não estaria sendo incorporando ao orçamento uno e posteriormente redistribuído às áreas atendidas pelos serviços públicos, mas tão somente seria destinado em prol da saúde.

---

<sup>35</sup> § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

<sup>36</sup> Art. 16, CTN.

Ademais, os valores arrecadados a título de ICMS, por não serem vinculados, são utilizados de forma generalizada, sendo que 25%<sup>37</sup> de sua arrecadação é repassada aos Municípios. Dos 25% dos valores referentes ao ICMS que os Municípios recebem, estão eles obrigados pela legislação a repassar parte desses recursos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (Fundeb).

Desse modo, os Municípios, que necessitam do repasse desse tributo serão afetados diretamente com a perda da receita, ainda mais pelo fato de que a maioria dos entes municipais não possuem nenhuma entidade filantrópica prestando serviços de saúde. Desta forma, os municípios serão duplamente prejudicados, primeiramente por não terem tais entidades em seu território, e também porque deixariam de receber a parcela da arrecadação do ICMS sobre os medicamentos, prejudicando consideravelmente a ordem econômica local e as demais áreas de desenvolvimento social. Vale lembrar que a maior carência em termos de saúde está localizada nos pequenos municípios, sendo que, na maioria das vezes, realocam seus pacientes para receberem tratamento nas capitais dos Estados.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ante o exposto no corpo do presente Memorial, reitera-se os principais argumentos no sentido de que quaisquer decisões judiciais que objetivem a interpretação extensiva do instituto das imunidades, principalmente àqueles que não fazem parte diretamente da relação jurídico-tributária legalmente regularizada, teriam como consequência a desestabilização de todo ordenamento jurídico brasileiro, especialmente no tocante ao Direito Tributário e às suas especificidades.

Desse modo, há de se concluir no sentido de que a interpretação econômica do direito implicaria numa confusão entre duas grandes áreas do conhecimento, as quais fazem jus a sua independência e autonomia científica uma da outra. Portanto, vale ressaltar que o fenômeno da repercussão econômica é de inteira responsabilidade das Ciências Econômicas e Financeiras, uma vez que por elas foi criado e a elas se tornou objeto de pesquisa, não sendo para o Direito elemento essencial nem no exercício do poder legislativo, muito menos no exercício do poder judiciário.

---

<sup>37</sup> Art. 158, VI, CRFB/88

Vale frisar que o Fisco não nega em momento algum a importância dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, dentre elas as que se dedicam exclusivamente aos serviços da área da saúde, cumprindo assim com a relevante função social a qual se propuseram a prestar. Tanto não nega, quanto reitera sua importância elencando as benesses que o Poder Público a elas concede das mais variadas formas, além da concessão constitucional das imunidades, como também as renúncias fiscais, as isenções, os incentivos econômicos, os repasses destinados especificamente ao SUS, etc.

Todavia, faz-se imprescindível a análise de todo o contexto de políticas públicas adotadas no país antes de tentar por vias judiciais aumentar o favorecimento a essas instituições de finalidade específica, até porque são questionáveis as possíveis consequências da abertura desse tipo de precedente judicial.

Ante o exposto e pelo muito que será suprido por Vossas Excelências, requer-se a improcedência do Recurso Extraordinário, mantendo o tribunal o posicionamento exarado nos últimos julgados por esta Suprema Corte.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 13. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARRETO, F.B; BARRETO, P. A. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar* / Aires Barreto, Paulo Ayres Barreto – 2. Ed. – São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário* / Alfredo Augusto Becker. 6. Ed. – São Paulo: Noeses, 2013.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Imunidade no ICMS (imposto indireto)*. In: CARRAZA, Elizabeth Nazar (coord.). *Imunidades tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- Governo do Brasil. *Governo dobra incentivo fiscal para projetos de saúde*. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/editoria/saude/2014/01/governo-dobra-incentivo-fiscal-para-projetos-em-saude>>. Acesso em: 02 de setembro de 2018.
- Governo do Brasil. *Ministério da Saúde certifica 104 entidades beneficentes*. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/editoria/saude/2016/07/ministerio-da-saude-certifica-104-entidades-beneficentes>>. Acesso em: 03 de setembro de 2018.
- 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.
- IPEA. *Estudo aponta renúncia de 25,4 bi dos gastos federais em saúde*. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=27861](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27861)>. Acesso em: 28 de ago. 2018.
- JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. *Interpretação das Imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal*. 2014. 167f. Tese de Mestrado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

Ministério da saúde. *Incentivo Financeiro 100% SUS*. Disponível em:

<<http://portalms.saude.gov.br/atencao-especializada-e-hospitalar/assistencia-hospitalar/incentivo-financeiro-100-sus>>. Acesso em: 03 de setembro de 2018.

MOREIRA, André Mendes. *Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)*. 2009. 496f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009.

NÜSCKE, João Ricardo Fahrion. *Os Impostos Indiretos e a (des)proteção de Direitos Fundamentais: uma necessária reanálise das Imunidades Tributárias*. 2018.131f. Dissertação de Mestrado – Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

RAPOPORT, Izabel Duva. *Apesar da crise, indústria farmacêutica aumentou em 20% as contratações e continua crescendo*. Revista Exame. 2016. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/carreira/apesar-da-crise-industria-farmaceutica-aumentou-em-20-as-contratacoes-e-continua-crescendo/>>. Acesso em: 27 de ago. 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_, Luís Eduardo. *A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro*. Revista de Administração de Empresa. Rio de Janeiro, 27 (1):39-48. Jan./mar. 1987.