

TAX MOOT COMPETITION BRASIL

II EDIÇÃO

MEMORIAIS DO GRUPO 114

MEMORIAIS DO RECORRENTE

INTERESSADOS

RECORRENTE

RECORRIDO

Hospital Santa Casa de Misericórdia de
Porto Alegre

Estado do Rio Grande do Sul

15/09/2018

Sumário

| | |
|---|----|
| 1. SÍNTESE FÁTICA..... | 1 |
| 2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA..... | 1 |
| 3. A INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DA NORMA IMUNIZANTE EM RAZÃO DE SEU CONTEÚDO VALORATIVO..... | 6 |
| 4. A REALIDADE ECONÔMICA DO TRIBUTO E SUA FUNDAMENTALIDADE NA EXTENSÃO DA IMUNIDADE SUBJETIVA AO CONTRIBUINTE DE FATO | 11 |
| 5. DA EXTRAFISCALIDADE..... | 16 |
| 6. DOS PEDIDOS..... | 20 |
| 7. BIBLIOGRAFIA..... | 21 |

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

RECORRENTE: Santa Casa de Misericórdia do Rio Grande do Sul

RECORRIDO: Estado do Rio Grande do Sul

MEMORIAIS DO RECORRENTE

1. SÍNTESE FÁTICA

Trata-se, na origem, de ação declaratória de inexistência da relação jurídica ajuizada pelo Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre – RS, entidade de assistência social sem fins lucrativos atuante no setor da saúde, ora Recorrente, por meio do qual se objetiva reconhecer que a imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição da República, aplica-se ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS, quando da aquisição de medicamentos – distribuídos de forma GRATUITA – pela Recorrente¹.

Nas instâncias ordinárias, o pedido formulado pela Recorrente foi julgado improcedente, sob o fundamento de que a entidade figuraria como contribuinte de fato, e não de direito, não sendo possível a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da CR².

Inconformada diante da inconstitucionalidade cometida pelo Estado do Rio Grande do Sul, até o momento confirmada pelo Poder Judiciário, a Recorrente interpôs Recurso Extraordinário para que este Colendo Tribunal reconheça a aplicação da garantia constitucional pleiteada desde a origem.

Nestes memoriais, passar-se-á à exposição dos argumentos que suportam o pleito da Recorrente.

2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Em que pese a Constituição tenha outorgado ao legislador ordinário o poder de gravar determinadas atividades ou atos da vida civil com o ônus tributário, referido

¹ CASO, para. 3

² ESCLARECIMENTOS, item 48

poder não é absoluto, encontrando limites na própria norma que o origina. Ou seja, o mesmo Poder Constituinte Originário que outorgou Poderes de Tributar, definiu também limites para realização do referido poder.

Ao lado dos princípios constitucionais a imunidade figura como importante limite ao poder de tributar, traduzindo-se em verdadeira “norma de incompetência”, impedindo que sobre determinada entidade ou materialidade possa ser instituído determinado tributo.³

James Marins⁴ defende o caráter negativo de competência da norma imunizante:

(...)a imunidade encontra raiz estritamente constitucional, definindo negativamente a esfera de competência impositiva dos entes tributantes, de forma a que a regra imunizatória, já a partir da norma primária (Constituição) deixa determinados campos expressamente fora da competência tributária das pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Em relação aos impostos, a Constituição da República de 1988 garante o direito à imunidade a um determinado rol de hipóteses, abaixo descritas:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Nas palavras da Ministra Regina Helena Costa, da leitura do art. 150 resta claro que a imunidade nele prevista trata-se, no aspecto formal, da impossibilidade de tributação – ou *intributabilidade* – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 107

⁴ MARINS, James . Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 1999, v. 3, p. 148-149.

constitucional. No aspecto material, consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional imunizante.⁵

Ainda a partir da leitura das alíneas do art. 150, é possível perceber que as hipóteses de imunidade nele previstas variam ou conforme o objeto tutelado, ou conforme a entidade tutelada. A imunidade contida na primeira parte alínea “c” protege o patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, independentemente de onde esteja localizada ou em qual município seja prestado o serviço. Diverge nesse aspecto, por exemplo, da imunidade prevista na alínea “d”, que se dirige a um bem individualizado, muitas vezes corpóreo, que é o livro, bem como o papel destinado à sua impressão.

Diante dessa diferença, a doutrina passou a classificar a imunidade em duas espécies distintas: a subjetiva, quando recai sobre determinado sujeito, e a objetiva, que diz respeito a determinados objetos, fatos ou situações.

Analisando a categoria objetiva, esta recai sobre a coisa, e, ainda que beneficiem pessoas, não são outorgadas em função dela.⁶ O exemplo clássico, como já mencionado, é a imunidade sobre livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão.

Não há qualquer valoração do sujeito nestas hipóteses, mas sim do objeto sobre o qual recai a imunidade, em que também há um valor constitucional a se verificar. No caso usado como exemplo da categoria objetiva, essa imunidade filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão, opinião e divulgação do debate de ideias, em prol da cidadania. Além de simpatizar com o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação, de forma que a interpretação que se deve fazer da Constituição, *in casu*, é muito mais teleológica do que literal.⁷

A imunidade, quando subjetiva, é atributo da personalidade jurídica de determinados entes, outorgada em razão da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha.⁸

⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1ª edição – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 79.

⁶ COSTA, Op. cit., p. 81.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário**. 6ª edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997, p. 378.

⁸ COSTA, Op. cit., p. 81.

Esse é justamente o caso das instituições de assistência social, educacionais ou médicas, sem fins lucrativos, referidas na parte final da alínea “c” do inciso IV do art. 150 da Constituição República, formadas com o fim de servir à coletividade, bem como colaborar com o Estado para suprir suas deficiências.

Cabe destacar que, em que pese não serem expressamente referidas na alínea “c”, as entidades hospitalares enquadram-se perfeitamente na parte final do aludido dispositivo, como entidade de assistência social, uma vez que atuam na área da saúde, direito social previsto expressamente no art. 6º da Carta Magna.

Aliás, os direitos sociais configuram-se como um verdadeiro poder-dever do Estado e possibilitam melhores condições aos mais necessitados.⁹ As entidades, tais quais a Recorrente, são pessoas jurídicas que complementam as atividades do Estado no atendimento aos direitos sociais.

Deste modo, o Estado ao perceber que é incapaz de atender as demandas públicas de implantação desses direitos sociais, precisa garantir às entidades que atuem nesses segmentos – as quais não têm fins lucrativos – o mesmo tratamento concedido ao Estado quando atua em referidos segmentos.

Cabe destacar que, de forma complementar à categoria de imunidade subjetiva, Regina Helena Costa¹⁰ cunhou duas subclasses: Ontológicas e Políticas. As imunidades Ontológicas são consequências necessárias de princípios constitucionais, independentemente de serem ou não expressas nas normas constitucionais. A imunidade recíproca entre os entes políticos enquadra-se nessa categoria, ainda que tenha sido positivada.

A segunda categoria é chamada de imunidades Políticas, que não são necessariamente consequências de princípios constitucionais, mas que ainda assim buscam homenageá-los. Para a autora, as entidades de assistência social seriam enquadradas na segunda hipótese.¹¹

Além do auxílio ao Estado, há outro fator determinante na concepção da norma imunizante que beneficia entidades como a Recorrente: a ausência de capacidade contributiva¹².

⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. Vol. 1. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.286.

¹⁰ COSTA. Op. cit. p. 83

¹¹ Idem.

¹² COSTA, Ibdem. p. 100

Por não serem concebidas para interferir no domínio econômico, essas entidades não perseguem o lucro, apenas a concretização de seu objeto (a prestação de assistência social) e, por consequência, perdem a capacidade de contribuir. Isso porque a mera existência de renda ou patrimônio não confere à pessoa essa capacidade, pois se esses estiverem comprometidos por alguma situação, entende-se que não se pode exigir do sujeito participação no “esforço coletivo” de angariar recursos ao Estado.¹³

O clássico exemplo da doutrina para ilustrar esse conceito de capacidade contributiva é o de uma pessoa que aufera muita renda, mas que tem altos gastos com medicamentos, em virtude de uma saúde precária. Nas palavras de Schoueri, “se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica na impossibilidade da imposição”.¹⁴

As entidades de assistência social, ao renunciarem à distribuição de seu patrimônio ou renda, ainda que tenham um superávit, aplicam todos os seus potenciais econômicos em sua atividade de prestação, culminando na evidente ausência de capacidade contributiva, fator determinante para a decisão do constituinte de construir a hipótese de imunidade da qual se discorre.

Uma vez expostas as razões pelas quais é concedida a imunidade às entidades de assistência social, cabe destacar que a parte final da alínea “c” do inciso IV do art. 150 indica a necessidade de regulamentação para fruição do benefício. Referida regulamentação se deu, para os impostos, por meio do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei Ordinária 5.762/66, recepcionada pela Constituição com status de lei complementar. Dispõe o 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.

¹³ Idem.

¹⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 427.

Ao exigir lei complementar, assegurou o constituinte que nenhum legislador ordinário (federal, estadual, distrital ou municipal) tivesse qualquer influência quanto aos requisitos para seu gozo¹⁵. Nas palavras de James Marins¹⁶ que defende tal restrição ao legislador ordinário, nos seguintes termos:

“(...) não é lícito ao legislador ordinário criar exceções gerais ou específicas no campo onde a competência impositiva foi expressamente afastada pela carta de competências: não é lícito ao legislador ordinário exercer poder político-legislativo onde a norma fundamental expressamente o afastou; não é lícito ao legislador ordinário esbulhar campo sob domínio constitucional.”

Importa destacar que não há mais qualquer norma infraconstitucional que regulamente a imunidade, bastando então o preenchimento dos requisitos elencados na Constituição e os supramencionados do CTN.

A Recorrente, nesta senda, cumpre com todos os requisitos, sendo uma legítima fruidora do benefício contido no art. 150 da Constituição, razão essa, inclusive, que leva a Recorrente a discutir perante o Poder Judiciário o seu legítimo e constitucional direito à aplicação da imunidade no que se refere aos medicamentos adquiridos, pelas razões de direito abaixo aduzidas.

3. A INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DA NORMA IMUNIZANTE EM RAZÃO DE SEU CONTEÚDO VALORATIVO

Qualquer discussão em torno da norma imunizante envolve necessariamente uma discussão de natureza da norma constitucional e seus aspectos axiológicos. Justamente em razão disso, é preciso compreender a complexidade do texto constitucional, pois este dita tanto o funcionamento do Estado quanto os valores a serem buscados e desenvolvidos pela nação.

O Ministro Luís Roberto Barroso¹⁷ indica quatro especificidades das normas constitucionais:

¹⁵ Ibidem. p. 473.

¹⁶ MARINS. Op. cit. p. 155.

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 111.

Embora seja uma lei, e como tal deva ser interpretada, a Constituição merece uma apreciação destacada dentro do sistema, à vista do conjunto de peculiaridades que singularizam suas normas. Quatro delas merecem referência expressa: a) a superioridade hierárquica; b) a natureza da linguagem; c) o conteúdo específico; d) o caráter político.

Deste modo, estes quatro elementos não podem ser relegados na análise ou aplicação do texto da Constituição da República. Um ponto interessante para ressaltar é o aspecto político dessa norm. Não é um texto que deve ser lido de forma meramente objetiva, destituído dos debates entre diferentes grupos sociais ou sem compreensão dos efeitos do texto para a realidade.¹⁸

Tratando-se sobre a imunidade especificamente, é impreterível observar que a interpretação pretendida da norma imunizante não se restringe a questões econômicas ou financeiras, e, sim, a proteção de valores e interesses socialmente relevantes, garantindo os direitos dos cidadãos.¹⁹

Nessa perspectiva, registra Joacir Sevegnani²⁰:

As imunidades não se justificam apenas como normas jurídicas desprovidas de valores, do contrário, representam poderoso instrumental extrafiscal adotado pelo constituinte, objetivando o bem-estar social e a proteção dos direitos e liberdades do cidadão. Assim, as normas imunitórias devem ser interpretadas extensivamente para não macular os direitos e garantias do cidadão expressos no texto constitucional.

É justamente a carga valorativa contida na norma imunizante que permite ao intérprete ampliar o sentido no texto constitucional, especialmente quando se está diante de garantia fundamental tal qual a imunidade.

Quanto a esse aspecto, o Ministro Barroso²¹ assinala que:

A natureza da linguagem constitucional, própria à veiculação de normas principiológicas e esquemáticas, faz com que estas apresentem maior abertura, maior grau de abstração e, conseqüentemente, menor densidade jurídica. Conceitos como os de igualdade, moralidade, função social da propriedade, justiça social, bem comum, dignidade da pessoa humana, dentre outros, conferem ao intérprete um significativo espaço de discricionariedade. O problema dessa liberdade de conformação na

¹⁸ Idem.

¹⁹ Idem.

²⁰ SEVEGNANI, Joacir. "A Interpretação das imunidades tributárias segundo à concepção normativa de Ronald Dworkin, Robert Alexy e J. J. Gomes Canotilho". **Revista Bonijuris**. Curitiba. v. 22. n. 556. p. 27-30.

²¹ BARROSO, Op. cit., p 111-112.

interpretação judicial é mais agudo nos países de Constituição sintética, onde a plasticidade de certas cláusulas genéricas admite variações entre extremos. Porém, mesmo em Estados que adotam uma Carta analítica — ou casuística, como no caso brasileiro —, a questão se coloca com frequência.

A interpretação extensiva deve ser realizada sempre que se tratar de um direito fundamental, não só por corrente doutrinária, mas pela própria sistemática da Constituição. Afinal, os direitos individuais não podem ser suprimidos, nem mesmo por emenda, devido ao mecanismo de cláusula pétrea. Também sobre esse assunto, o Ministro Barroso²² consigna que:

A doutrina, de forma um tanto casuística, procura catalogar as hipóteses de interpretação restritiva e extensiva. Há certo consenso de que se interpretam restritivamente as normas que instituem as regras gerais, as que estabelecem benefícios, as punitivas em geral e as de natureza fiscal. Comportam interpretação extensiva as normas que asseguram direitos, estabelecem garantias e fixam prazos.

A necessidade da interpretação extensiva resta clara diante do esforço da autoridade fiscal em restringir os direitos do contribuinte. Essa avidez por angariar recursos, onerando a todo custo aquele que contribui, fica evidente em qualquer discussão tributária, em que, por todas as formas, busca-se aumentar alíquotas, majorar tributos, sempre de forma indireta, escapando das normas de incompetência trazidas pela Constituição.

Sobre este fenômeno, James Marins²³ já tecia críticas desde 1999:

As autoridades tributárias vêm tolhendo, por diversas formas, o exercício de garantias dos contribuintes, criando – de modo sistemático e crescente – embaraços artificiais, incompatíveis com o comando e a dicção de normas constitucionais

Deve-se ressaltar que existem vários métodos de interpretação da norma constitucional, devido à complexidade axiológica e política dessa normativa, como já apresentado.

O Ministro Barroso²⁴ elenca quatro métodos: gramatical; histórica; sistêmica e teleológica. O primeiro consiste em uma leitura objetiva e fechada da norma em

²² *Ibidem.*, p. 126-127.

²³ MARINS, James .Op. cit, p. 147.

²⁴ *Idem.*

questão; o segundo busca os objetivos na época da formação do texto legal, aplicando a visão daquele momento; o terceiro analisa todo o sistema e verifica a compatibilidade, interpretando em conformidade; o quarto, e último, visa os valores por trás daquele texto e impondo que sejam observados.

Todos esses métodos têm suas respectivas importâncias, mas se percebe que os dois últimos são fundamentais para estrutura da Constituição da República, visto que o ordenamento deve ser um todo coeso e uniforme tanto na sua interpretação quanto na sua aplicação.²⁵

Assim, seguindo esses métodos, é fácil concluir que a imunidade não está sendo respeitada no presente caso. Afinal, a Recorrente é contribuinte de fato na relação tributária, devendo a ela ser ampliado o alcance do texto constitucional, uma vez que o ordenamento jurídico – art. 150, IV, “c” da CR/88 e art. 14 do CTN – estabelece uma imunidade ampla, seja na leitura simples da Constituição, seja nos objetivos históricos formulados pela constituinte que consolidou o texto, seja na visão de integridade do ordenamento o qual preza pelos benefícios das entidades sociais, ou seja nos valores expressos ou tácitos.

O Poder Judiciário não pode simplesmente negar a imunidade alegando que o beneficiário dessa extensão seria terceiro alheio a relação, enquanto que na realidade quem arca com o ônus econômico é justamente a entidade abrangida pela regra de imunidade.

Devemos ressaltar que a norma constitucional tem um caráter político, aspecto negligenciado pelas instâncias ordinárias e que leva à negação dos princípios estabelecidos e ao atendimento médico de qualidade a uma população carente e necessitada. Embora o Judiciário não possa se guiar e pautar por posições políticas, essas não podem ser negligenciadas quando se trata de norma constitucional.

Desse modo, a extensão da norma imunizante é a interpretação correta por regra. Outros aspectos também demonstram a necessária aplicação da imunidade aos medicamentos adquiridos pela recorrente, tais como a sua falta de capacidade contributiva para arcar com o ônus decorrente do repasse do encargo financeiro do ICMS.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri²⁶ afirma que:

²⁵ *Ibidem*, p. 134-144.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributária Indutoras e Intervenção Econômica**. Op. cit, p. 283

De igual modo, quando uma entidade exerce atividades que caberia ao próprio Estado, os recursos ali destinados não revelam capacidade contributiva para o pagamento de impostos, vez que já se encontram empenhados em prol dos serviços públicos. Esta constatação será relevante para a compreensão das imunidades, a serem estudadas a seguir. (Grifos nossos)

Atuando em paralelo à atividade estatal, as entidades de assistência social executam atividade de interesse público, não havendo exploração com vistas a auferir lucro, logo, reforçando a ausência de capacidade contributiva.

Nessa linha de argumentação, Regina Helena Costa²⁷ aponta que tais instituições são pessoas jurídicas de Direito Privado, que exercem, sem fim lucrativo, atividades em colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste.

Partindo desta premissa, se evidenciam algumas características da *mens legis* da norma imunizante: por não ser uma atividade de natureza lucrativa, representando, na verdade, uma atividade de interesse público, prestada de forma a suprir as deficiências do Estado.

A simples ausência da previsão escrita não afasta a extensão da imunidade para a hipótese de aquisição de medicamentos pela Recorrente, de sorte que, com efeito, essa se revela necessária.

A ampliação do sentido da norma para além do contido no texto, com fulcro no espírito da lei em questão²⁸, partindo do pressuposto de que o legislador escreveu menos do que pretendia dizer, isto é, *minus scripsit quam voluit*, se apresenta necessária, posto que, deste modo, estaria sendo adequada a interpretação do conteúdo da imunidade à interpretação projetada para esse.

Ainda, James Marins²⁹ defende a existência de uma especial segurança constitucional em relação ao método de interpretação da imunidade:

O regime de imunidade tributária goza de especial segurança constitucional e toda operação ou prática legislativa ou interpretativa que toque com esta matéria não deve conduzir, seja por modo direto ou transversal, à turbação ou

²⁷ COSTA, Op. cit., p. 92.

²⁸ SAMPAIO JR., Tercio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão e dominação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

²⁹ MARINS . Op. cit. p. 163-164.

amputamento de garantias constitucionalmente asseguradas, particularmente no sensível domínio das atividades educacionais e assistenciais (arts. 150, VI, “c” e 195 § 7º).

Resta claro que o caso em tela não comporta outra modalidade hermenêutica, senão a interpretação extensiva a permitir a aplicação da norma imunizante do art. 150, IV, “c”, da CR, nas aquisições de medicamentos.

4. A REALIDADE ECONÔMICA DO TRIBUTO E SUA FUNDAMENTALIDADE NA EXTENSÃO DA IMUNIDADE SUBJETIVA AO CONTRIBUINTE DE FATO

Conforme já comprovado nos autos, a Recorrente atua tanto de forma gratuita quanto onerosa, possuindo receitas tanto de repasses públicos quanto da prestação de serviços particulares/convênios médicos. Busca, assim, a extensão da imunidade também para os medicamentos que adquire e repassa aos pacientes de maneira GRATUITA, situação na qual não há o repasse do ônus econômico do ICMS ao paciente.

A importância no que se refere ao repasse do ônus financeiro – realidade econômica do tributo – é questão central na presente discussão, uma vez que a Recorrente figura aqui como única pessoa a assumir o ônus econômico do tributo, no que a doutrina se refere como contribuinte de fato.³⁰

A expressão acima reflete a clássica classificação econômica dos tributos quanto ao repasse de seu ônus financeiro.³¹ Para a doutrina, contribuinte de *iure* é o sujeito passivo da obrigação principal, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, encarregado de recolher o tributo ao Estado, eleito diretamente pela lei que institui o tributo. Já o contribuinte de fato é “aquele que suporta todo o ônus econômico do tributo, que é repassado em sua totalidade por aquele que é incumbido de pagá-lo, que em via de regra, é o consumidor final”.³²

Nesse sentido foi o voto do Ministro Relator Rogério Schietti Cruz³³ que julgou recentemente o Habeas Corpus nº 399.109 –SC

³⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 898

³¹ Idem

³² COELHO. Op. Cit. p. 57.

³³ STJ- HC: 399109 SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 – TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018

Como assinala Sacha Calmon, **"quem recolhe o imposto, isto é, o 'contribuinte de jure', necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o 'contribuinte de fato'"** (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 301), diversamente do que ocorre com os impostos diretos (IR, IPVA e IPTU), nos quais a incidência jurídica coincide com a econômica, ou seja, aquele contribuinte que a lei indicou para satisfazer a obrigação tributária é o mesmo que irá suportar o ônus econômico do tributo. (...)

Roque Carrazza considera que o ICMS é um tributo neutro, porquanto **"ao cabo do processo econômico de produção, distribuição e comercialização da mercadoria e de prestação de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, quem acaba suportando, por inteiro, a carga econômica do ICMS é o consumidor final"** (ICMS. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012, p. 400). (grifos nossos)

Neste momento surge a grande peculiaridade do caso concreto, que direciona ao reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança de ICMS das entidades que gozam da imunidade subjetiva, que distribuem os medicamentos adquiridos ao consumidor final de maneira GRATUITA, sem que exista o repasse econômico do tributo – o qual lhe é cobrado de maneira indireta.

Deve-se notar que a classificação econômica dos tributos quanto ao repasse de seu ônus financeiro comporta, ainda, a divisão entre tributos diretos e indiretos. Diretos são aqueles tributos pagos diretamente ao Estado. Deste modo, suportados integralmente pelo contribuinte de iure, enquanto que indiretos “incidem sobre o produto serviços que as pessoas consomem, os quais atingem indiretamente os consumidores, quando adquirem o produto ou serviço desejado”.³⁴

O tributo em discussão – ICMS – classifica-se como tributo indireto, ou seja, seu ônus econômico é repassado ao próximo elo da cadeia. No caso do ICMS, não é o contribuinte de direito que arca com a carga tributária, mas sim o contribuinte de fato quem realmente suporta o valor do tributo, o qual tem seu patrimônio diretamente reduzido pelo repasse do encargo financeiro.

Essa, aliás, foi a razão pela qual o Ministro Aliomar Baleeiro reconheceu não ser devido ICMS sobre mercadorias vendidas a pessoa de direito público. No julgamento do RE n. 68.144/SP, o Ministro concedeu a imunidade do ente público de fato dos tributos indiretos, visto que este possui imunidade constitucional:

³⁴ Idem, p. 57.

IMUNIDADE RECÍPROCA - Cabe mandado de segurança, ou outro remédio judicial idôneo, as unidades administrativas imunes e as empresas beneficiadas por isenção de todos os impostos federais, para defesa contra imposto de consumo exigido de fabricantes ou outros contribuintes de *iure* pelos fornecimentos que lhe façam. Mas não pode impetrar segurança para isso, o contribuinte de *iure*, o Fabricante.

RE 68144/SP, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, Primeira Turma, julgado em 07/11/1969, DJ 29-12-1969 PP-06250 EMENT VOL-00788-06 PP-02399

O Ministro adotou como argumento principal a realidade econômica, o qual preza pela verificação das reais condições de tributação.

Pouco importa que a lei ordinária diga que o contribuinte de *iure* é o fabricante e que o ônus lhe incumbe. Em Direito Tributário, sobre relevo o elemento econômico, a realidade econômica, e não a roupagem jurídica. Quem suportará, efetivamente, o imposto aplicado a equipamento adquirido pelo Município de São Paulo? Ou lance em separado do preço ou neste o integre veladamente, o tributo é componente desse preço, com a matéria prima, a mão de obra, as despesas gerais da empresa, o lucro desta. Se o imposto é, por exemplo, de 30%, o fabricante não irá suportar por patriotismo esse gravame. Ele o adicionará ao outro, como fator deste, e sobre a soma total acrescerá o seu lucro, sobretudo do contribuinte de facto, no caso – o Município.

O ministro também seguiu este entendimento no RE n. 67.547:

Na verdade, a repercussão de um imposto pelo acréscimo de seu valor no preço é um fenômeno de ordem econômica que obedece a uma lei natural e científica. A União entende que uma lei normativa sua faz desaparecer esse fenômeno e que ele não acontecerá, porque o responsável pelo imposto, de agora em diante, depois da Lei 3.520, é o contribuinte de *iure*, quando nós sabemos que o contribuinte de *iure*, quase sempre, aumenta o preço, porque não irá desfaltar-se de seu dinheiro. Então, quem paga é a Prefeitura.

(RE 67547, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, Primeira Turma, julgado em 07/10/1969, DJ 05-12-1969 PP-05852 EMENT VOL-00787-04 PP-0118)

Nas palavras do referido Ministro, a contraprestação assumida pela incidência do tributo nestes casos, é integralmente suportada pelo contribuinte de fato. Nessa linha de entendimento, José Eduardo Soares de Melo³⁵ afirma ser “fora da dúvida razoável que a imunidade alcança também os chamados impostos indiretos (...) nos casos em que suportam o encargo econômico do imposto”.

Do ponto de vista prático, negar o direito à imunidade sobre os medicamentos adquiridos pela Recorrente acaba por acarretar uma série de prejuízos ao cumprimento do direito social à saúde.

³⁵ PAULSEN, L; MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Vol. 1. 9. ed. Porto Alegre: LIVRARIA DO ADVOGADO EDITORA, 2015, p.327.

A impossibilidade do repasse ao consumidor final, que no caso em comento possui direito subjetivo de não ser tributado, é um grande obstáculo que limita as entidades imunes na aquisição dos medicamentos, o que inexistia na aquisição dos medicamentos realizados pelos entes privados, afrontando a isonomia entre os prestadores de serviços médicos hospitalares.

Partindo desta premissa, é razoável afirmar que a imunidade deve alcançar também os impostos indiretos, os quais incidem sobre os medicamentos adquiridos pelas pessoas jurídicas que gozam da imunidade conferida pela Constituição, visto que são elas que suportam todo encargo econômico dos tributos.

Sustenta Melo³⁶ que, para tanto, “a regra que garante a imunidade se aplica a esses impostos quando eles não puderem ser recuperados pelo sistema de crédito (não cumulatividade), ou não puderem ser repassados a terceiros”, o que se aplica perfeitamente ao caso em tela.

Como se vê, a Recorrente é a única que sofre em toda relação jurídica o peso econômico do tributo. Desta forma, seu superávit, que deveria ser revertido nas suas próprias atividades, é prejudicado com o pagamento do imposto, refletindo diretamente em seu patrimônio, o que acaba tirando o sentido da própria norma imunizante em si.

Assim, é completamente inconstitucional impedir que a imunidade alcance também os impostos indiretos, vez que há uma fragrante diminuição no patrimônio do contribuinte de fato, que suporta todo ônus como encargo econômico do tributo³⁷.

Neste diapasão, Aliomar Baleeiro³⁸ afirma que compete ao Estado o estímulo para que as instituições beneficiadas continuem a alcançar os fins que também são de interesse do Estado Social de Direito.

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

³⁶ MELO, J. E. S.. **Curso de Direito Tributário**. 10^a. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p.327.

³⁷ Idem, p. 326.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.116.

Contudo, uma eventual manutenção da improcedência dos pedidos formulados pela Recorrente implicaria num efeito reverso do incentivo buscado pelo constituinte, pois a impossibilidade do repasse ao consumidor final implicaria diretamente na diminuição do patrimônio da Recorrente, o que reduziria a possibilidade de atendimento aos pacientes que necessitam do atendimento do SUS, e como consequência desestimularia as entidades privadas a celebrarem parcerias desta natureza.

Como já apontado, a Recorrente apenas busca em seu Recurso a extensão da imunidade para a parcela de medicamentos que distribuí de maneira gratuita aos pacientes. Portanto, diante da ausência da atividade lucrativa, assim como as dificuldades financeiras devido ao impacto indireto dos impostos, exigir que a recorrente mantenha suas atividades sociais seria impor um esforço hercúleo a Recorrente.

É sabido que o Estado é incapaz de cumprir com seu dever de prestar aos menos favorecidos o acesso aos Direitos Sociais estabelecidos no art. 6º da CR, sem que atue conjuntamente com instituições privadas, que buscam a prestação dos serviços sociais, em específico o serviço de saúde³⁹.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Desse modo, para que seja concreta a efetivação, cabe ao Estado subsidiar, mediante um conjunto de procedimentos, todo incentivo a práticas que busquem a inclusão social, de pessoas que não gozam de um digno acesso à saúde.

Sendo assim, ao analisarmos a aplicação da imunidade ao presente caso, devemos interpretar a Constituição como um sistema que busca assegurar o exercício dos direitos fundamentais por via da tributação. ⁴⁰

Desta forma, não se pode desconsiderar a realidade econômica do tributo, devendo ser levada em consideração por Vossas Excelências no fundamento para extensão da aplicação da imunidade tributária, ao contribuinte de fato, quando ele não

³⁹ MÂNICA, E.B. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: Teoria e Prática**. Fórum. 2008. BH. p. 132.

⁴⁰ MÂNICA, E.B. Op. cit. p. 132.

for o destinatário final do produto e não puder realizar o repasse àquele, notadamente no caso de tributos indiretos, como o ICMS aqui em discussão.⁴¹

5. DA EXTRAFISCALIDADE

Além da função fiscal dos tributos, que pode ser resumida como a arrecadação de fundos para o Estado. Existem também outras funções intrínsecas a essa modalidade de prestação, sendo uma delas ponto vital para entender a essência do Direito à Imunidade Tributária, a extrafiscalidade.⁴²

Entende-se por extrafiscalidade as preocupações não unicamente arrecadatórias, podendo por meio das normas tributárias induzir ou inibir comportamentos.⁴³

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo finalmente os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal.

Nesse mesmo sentido é a lição de Aliomar Baleeiro⁴⁴:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevaletentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais.

É muito comum, por exemplo, em matéria de isenção, esta ser concedida para determinada atividade, visando justamente favorecer sua instalação em determinada região, com o fim de acelerar seu desenvolvimento econômico, sendo a Zona Franca de Manaus - ZFM um claro exemplo desta situação.

⁴¹ PAULSEN, L; MELO, J. E. S. Op. cit. p 327.

⁴² COSTA, Op. cit. p. 75.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 1ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 72

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 576-577.

Aliás, em relação à ZFM, a legislação de ICMS é expressa ao determinar que, para a perfectibilização do benefício da isenção, o fornecedor localizado fora da ZFM deve aplicar o desconto equivale justamente ao ICMS que deixou de ser recolhido na venda para contribuintes sediados na ZFM. Observe a redação constata do §2º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 65/88:

Cláusula primeira Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

(...)

§ 2º Para efeito de fruição do benefício previsto nesta cláusula, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal.

Igual raciocínio aplica-se ao presente caso, sendo perfeitamente possível que se determine ao fornecedor de medicamentos da recorrente, que aplique desconto equivale ao ICMS que deixará de ser pago quando da venda de medicamentos.

Da mesma forma, o IPI é visto pela doutrina como imposto muito mais revestido de objetivo extrafiscal que propriamente fiscal, sendo a manipulação de sua alíquota manobra recorrente da União para estimular ou desestimular o consumo.

O constituinte originário ao estabelecer a imunidade, que consiste no direito subjetivo de seus destinatários de não serem tributados, buscou concretizar os objetivos e fundamentos trazidos pela própria Constituição República, dispostos em seu art. 1º.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político

A norma imunizante das entidades filantrópicas é uma concretização normativa do direito fundamental da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CR) e, como trata-se de um direito fundamental das pessoas, adquiriu o status de cláusula pétreia, conforme o art. 60, §4º, “iv”, da CR⁴⁵.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 925

Assim, a assistência social de forma filantrópica é comportamento de interesse do Estado, afinal o auxilia a buscar seus próprios fins. Por isso, mais do que lógico, **é necessário que tal conduta seja estimulada**, ou ao menos, **não desestimulada**, o que acaba sendo mais apropriado ao tema “Tributação das entidades filantrópicas”.⁴⁶

A entidade filantrópica precisa, acima de tudo, não ser onerada. É necessário que tal atividade seja o mais viável possível, principalmente financeiramente, pois, ainda que não vise lucro, a viabilidade econômica é importante tanto para sua execução, quanto desenvolvimento⁴⁷.

Schoueri⁴⁸ afirma que o Constituinte deu especial importância à assistência social, que em razão de tratar-se de área de atuação estatal, não tolera que recursos que a sociedade destinou àquela finalidade, fossem desviados, por meio dos tributos, para outra atividade estatal distanciando do Domínio Econômico.

A razão aparente do privilégio reside no fato de que as entidades de assistência social dedicam a totalidade de seus recursos à seguridade social. Conforme dispõe o artigo 194 do texto constitucional, “ a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência. **Ora, se a assistência social é a parte da seguridade social, não haveria sentido retirar recursos daquela para retornar a ela mesma. Daí a imunidade.**”⁴⁹ (grifos nossos)

Assim, a imunidade em tela tem como escopo preservar o patrimônio, serviços e rendas de instituições assistenciais porque seus fins são elevados, nobres e, de certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado⁵⁰.

Dessa forma, a imunidade em questão é veículo de uma norma tributária indutora, incentivando a atuação das entidades sem fins lucrativos, que prestam serviço público, em um ramo que atuam empresas privadas.⁵¹

Ainda que não expressos, esses são fatores fundamentais para conceber a ideia de imunizar determinados sujeitos da cobrança de impostos, e estão enraizados na essência das normas imunizantes, sendo necessários para interpretá-las de forma correta.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. p. 316

⁴⁷ Idem

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. Op. cit.. p. 316

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Op. cit., p. 443

⁵⁰ COELHO. Op. cit. p.212

⁵¹ Idem p. 316.

Assim, é evidente que o caráter extrafiscal da imunidade tributária, especificamente do artigo 150, VI, “c”, visa estimular a conduta de assistência social, complementando as atividades de prestação do Estado, dentre elas, como no caso em tela, a de saúde⁵². No mesmo sentido é a lição de Roque Antônio Carrazza⁵³:

Podemos dizer que o preceito estampado no art. 150, VI, “c”, da Lei Maior estimula a sociedade civil a, sem fins lucrativos, agir em benefícios das pessoas carentes suprindo destarte, as insuficiências das pessoas políticas no campo da assistência social. **Neste sentido, as instituições de assistência social, sem fins lucrativos prestam um favor à sociedade, realizando o que o Estado tinha a obrigação de fazer e, por falta de estrutura adequada e recursos, infelizmente, não faz. A imunidade a impostos, no caso, é uma pequena compensação do muito que estas entidades altruisticamente fazem em favor dos mais necessitados.**
(grifos nossos)

Portanto, as entidades de assistência social, por avocarem atribuições que são típicas do Estado, de prestar assistência médico-hospitalar de maneira gratuita a pessoas carentes, é altamente louvável que usufruam de certos benefícios, como o de não serem obrigadas a pagar impostos.

Diante dessa sistemática, é ilógico que o mesmo tributo seja interpretado de formas diferentes, não concedendo a imunidade em algumas hipóteses, unicamente porque a Recorrente está em ponto da cadeia, na posição de contribuinte de fato, ao invés de contribuinte de direito.

Desta forma, em razão da Recorrente ser beneficiária da imunidade subjetiva disposta na CR, e ela ainda assim suportar o ônus econômico do tributo, sem que haja a possibilidade de repasse ao consumidor final, diferentemente do que ocorre com as instituições privadas, incumbe, a esta Corte, através de interpretação extensiva, reconhecer a extensão do beneplácito constitucional a Recorrente, de modo a permitir que aquela continue nos trabalhos de assistência social, os quais o Estado é incapaz de Prover sem a participação conjunta dos entes privados.

6. DOS PEDIDOS

Em face do exposto, requer-se seja conhecido e provido o presente Recurso Extraordinário para que seja garantido o legítimo direito constitucional da Recorrente

⁵² CARRAZZA, Op. cit., p. 925.

⁵³ Idem, p. 925.

em não sofrer a incidência de ICMS quando da aquisição de medicamento, diante do que dispõe o artigo 150, VI, “c” da Constituição da República.

7. BIBLIOGRAFIA

- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças** (atual. por Dejalma de Campos). 16° ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- MÂNICA, E. B. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 1ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- SAMPAIO JR., Tercio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. 1º Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- SEVEGNANI, Joacir. “A Interpretação das imunidades tributárias segundo à concepção normativa de Ronald Dworkin, Robert Alexy e J. J. Gomes Canotilho”. **Revista Bonijuris**. Curitiba. v. 22. n. 556. p. 27-30.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. Vol. 1. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

PAULSEN, L; MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Vol. 1. 9. ed. Porto Alegre: LIVRARIA DO ADVOGADO EDITORA, 2015.