

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

Ref. Recurso Extraordinário

Processo nº...

Recorrente: **HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA**

Recorrido: **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, já devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seus procuradores infra-assinados, apresentar **MEMORIAIS** para julgamento, na forma das razões a seguir expostas:

I - DELIMITAÇÃO DA LIDE

Consoante descrito nas razões recursais, a medida judicial em curso tem por objeto a interpretação extensiva da imunidade de assistência social prevista no art. 150, inciso IV, “c”, da Constituição Federal, para a finalidade de afastar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) na aquisição de medicamentos por parte da instituição hospitalar recorrente, mesmo quando esta ostenta tão somente a posição de contribuinte de fato.

II – SÍNTESE FÁTICA

O ora Recorrente já tem reconhecida, nos termos da lei, sua condição de entidade de assistência social sem fins lucrativos, gozando, portanto, da imunidade prevista no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal (conceito que será perquirido em momento próprio, a seguir), visto atender aos requisitos

constitucionais e infraconstitucionais para tanto. O seu objeto social é a prestação de serviços de assistência social na área de saúde à população do Estado do Rio Grande do Sul, notadamente a comunidade de Porto Alegre.

Não há que se discutir o valor que esta instituição tem junto a comunidade Sul Grandense, pois há séculos contribui com as pessoas viventes nesta região. Portanto, incontroverso a relevância que esta entidade tem em seu âmbito de atuação.

Entretanto, o Recorrente pretende agora que esta imunidade seja concedida na hipótese dela figurar como “contribuinte de fato” quando adquire medicamentos de um fornecedor estabelecido no próprio Estado do Rio Grande do Sul.

A figura do contribuinte de fato tem origem na ciência econômica, não sendo um conceito jurídico *stricto sensu*. É aquele que, pela interpretação econômica, arca com o ônus financeiro do tributo que incide na cadeia produtiva. O consumidor que vai a uma loja de departamentos e compra uma camisa acaba por pagar, embutido no preço, além do custo de confecção, o lucro e o tributo que o vendedor recolheu aos cofres públicos. Este consumidor seria, no exemplo dado, o contribuinte de fato.

A existência do “contribuinte de fato” ocorre na tributação indireta, incidente sobre o consumo, dos quais são exemplos o IPI e o ICMS. De todo o modo, o que se discute no presente recurso é somente o ICMS nas operações de compra de medicamentos efetuadas pelo hospital, dentro dos limites da lide, conforme deduzido o pedido pela entidade Recorrente.

Como se demonstrará a seguir, é entendimento consolidado deste pretório Excelso que a referida imunidade somente pode ser aplicada nas situações em que as entidades de assistência social figuram como contribuintes de direito em uma relação jurídico-tributária. Sendo o contribuinte de direito aquele que efetivamente paga ao fisco o valor devido em pecúnia ou aquele responsável pelo pagamento em termos estritamente jurídicos; o que não é o caso da entidade assistencial quando adquire medicamentos.

O Recorrente apregoa como tese a aplicação da referida imunidade ainda que na condição de contribuinte de fato porque entende que sofre a oneração do

seu patrimônio com a tributação indireta, eis que o tributo repercute no preço. Contudo, tal argumentação não possui qualquer amparo jurídico, mesclando considerações de outras ciências para fins de obter vantagem tributária indevida.

Como no caso concreto não existe previsão legal de isenção no Estado do Rio Grande do Sul, a Recorrente ingressou com a presente demanda a fim de que tivesse reconhecida também a imunidade na aquisição de medicamentos.

Ressalta-se que o Recorrente, até o presente momento, não obteve êxito em seu pedido. Esgotados todos os meios ordinários, interpôs o presente Recurso Extraordinário, visando reforma da decisão que indeferiu o pedido de reconhecimento da aplicação da imunidade quando a entidade figurar na posição de contribuinte de fato.

Desta forma, ante o recebimento do recurso, com sessão de julgamento datada para os dias 08 e 09 de novembro, apresenta-se os presentes memoriais para evidenciar as razões de fato e de direito pelas quais a imunidade não deve ser estendida ao “contribuinte de fato”.

II - DIREITO

2.1. Dos conceitos jurídicos que precedem a interpretação do caso concreto.

a) A imunidade das entidades de assistência social

Em primeiro lugar, se deve analisar o que é uma imunidade para desta forma ser possível avaliar o pedido de extensão da imunidade específica posta a julgamento. Nesse sentido, o conceito de imunidade vai muito ao encontro das definições de competências tributárias definidas constitucionalmente, pois depreende-se do texto Constitucional que as imunidades são as negativas de competências aos entes tributantes na medida que exclui da possibilidade de tributar determinados fatos e/ou pessoas¹.

¹ Neste sentido os professores, CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 27ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2011. p. 770-775, .ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. Saraiva. São Paulo. 2004. p. 209/210. e MACHADO. Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2010. p.300.

Ademais, as imunidades são institutos jurídicos com alto teor axiológico, pois ao delimitar as normas de competência, assim o fazem para proteger valores relevantes para a sociedade. No caso da imunidade em julgamento² busca-se a proteção da assistência social, imunizando o patrimônio, renda e serviços de atividades que prestem assistência social, sem fins lucrativos, e revertam para essa atividade seus recursos, observando os demais critérios constitucionais e infraconstitucionais (imunidade condicionada).

b) Regra-matriz do ICMS

A regra-matriz é um instrumento que nasce do estudo de Paulo de Barros de Carvalho e informa a necessidade das proposições normativas jurídicas observarem uma estrutura sintática mínima, própria da lógica deôntica, de modo a proporcionar *“a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo”*³. Desta forma, as normas tributárias devem seguir sempre a mesma estrutura sintática, com certa ressalva, pois algumas terão somente o condão funcional (normas de estrutura) e não serão a “norma padrão” ou “regra-matriz de incidência tributária” propriamente dita.

Para a melhor compreensão do caso posto em análise cabem algumas considerações preliminares sobre alguns dos aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS, quais sejam: o aspecto material, temporal e o subjetivo.

O aspecto material é o núcleo da hipótese de incidência da norma tributária, descrevendo a conduta com manifestação de riqueza que será tributada, o que no caso do ICMS é a operação que causa a circulação de mercadoria⁴. Ou seja, da operação de venda do medicamento e seu envio para a Recorrente é que nasce a obrigação tributária.

O aspecto temporal é justamente o momento em que nasce a obrigação tributária, ele assinala o marco que surge o direito subjetivo do Estado e um dever jurídico para o sujeito passivo⁵. No caso em tela, esse dever do fornecedor do

² AMARO. Luciano. Direito Tributário brasileiro, 20ª Ed. São Paulo. Saraiva. 2014. 175-176.

³ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 3ª ed. Noeses. Rio de Janeiro.. 2009. p. 603.

⁴ CARRAZA. Roque Antonio. ICMS. Malheiros. São Paulo. 2012. p.47.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva. 26ª ed. São Paulo. 2014 p. 268.

medicamento surge no momento em que emite a nota de saída da mercadoria para a Recorrente.

Quanto ao aspecto subjetivo, diante da importância para o presente caso, e extensão do conteúdo, trata-se em tópico em separado.

c) Sujeição passiva

A sujeição passiva tributária integra o critério pessoal do consequente da regra matriz de incidência. De acordo com Paulo de Barros de Carvalho, é através do critério pessoal que se afere quem são os sujeitos integrantes da relação jurídica estabelecida pelo acontecimento de fato hipoteticamente previsto.⁶

Assim, é possível identificar através do critério pessoal o sujeito ativo e o sujeito passivo, que será a *“pessoa física ou jurídica, privada ou pública de quem será exigido o cumprimento da prestação pecuniária caracterizada como de natureza fiscal.”*⁷

O sujeito passivo é elencado no artigo 121 do Código Tributário Nacional⁸ como sendo aquele que é obrigado a arcar com o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. No mesmo dispositivo legal em seu parágrafo único tem-se a divisão do sujeito passivo entre contribuinte e responsável tributário.

O Contribuinte é conceituado como aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador. De acordo com Geraldo Ataliba⁹, é aquele que *“fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação em detrimento do próprio patrimônio em favor do sujeito ativo.”*

Já o responsável tributário será aquele que, de acordo com Paulsen¹⁰, sem figurar como contribuinte, ou seja, não possuir relação direta com o fato gerador que enseja a obrigação, por esta será responsável em razão de previsão legal. A

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. 4.ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. 200 p. ISBN 8586300292 (broch.). p. 157

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. 2002. p. 165

⁸ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 131. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm >

⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. 209 p. ISBN 8574201715 (broch.).

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Op. Cit. 2018. p. 210-211.

definição geral da responsabilidade tributária consta estabelecida no art. 128 do Código Tributário Nacional.

Ainda, tem-se que a responsabilidade tributária pode ser dividida em duas vertentes: responsabilidade tributária por transferência, e responsabilidade por substituição.

Por sua vez, a responsabilidade por transferência é cindida em três modalidades diversas, quais sejam, responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

A responsabilidade por sucessão está prevista no art. 129 e seguintes do Código Tributário Nacional e traz a responsabilidade do adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; do sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.¹¹

Já a responsabilidade de terceiro, refere-se às situações elencadas no artigo 134 do CTN, vale lembrar, são responsáveis: os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.¹²

Por fim, no que tange às modalidades de responsabilidade por transferência, tem-se a responsabilidade por infrações da legislação tributária, estabelecida nos artigos 136 e seguintes do Código Tributário Nacional. Tal responsabilidade

¹¹ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 131. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>

¹² BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 134. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>

independe da intenção do agente e/ou responsável, bem como da extensão dos seus atos, nos preceitos do artigo 136 do CTN.

Após análise da responsabilidade por transferência, cabe analisar acerca da responsabilidade por substituição. Este viés da responsabilidade tributária encontra permissivo no art. 150, §7º da Constituição Federal e consiste na situação em que, nas vias de facilitar a arrecadação, pessoa que não praticou o fato gerador irá recolher o tributo em lugar do contribuinte.

Este terceiro, denominado substituto, deverá apurar o montante devido pelo contribuinte e realizar o pagamento, no entanto é imperativo que tenha o valor pago ressarcido pelo contribuinte.

A substituição, em regra, ocorre nas situações e que há uma difusão de cadeias, de modo que seria um ônus considerável para o Fisco proceder com a fiscalização e arrecadação em cada operação. Haverá substituição para frente nas situações em que o fato gerador ainda não ocorreu e o substituto está “adiantando” valor devido a título de tributo. Já a substituição tributária para trás refere-se a fatos geradores que já ocorreram, mas que há a centralização da arrecadação em operação posterior.

Portanto, tem-se de forma pormenorizada quem são as figuras que integram e/ou podem integrar o polo passivo de uma relação jurídico-tributária.

2.2. Não enquadramento da entidade de assistência social em hipótese de sujeição passiva tributária

Após apresentação dos conceitos e classificações referentes à sujeição passiva tributária, fica evidenciado que o **Recorrente não aparece em nenhuma das hipóteses existentes de sujeição passiva tributária.**

No caso em tela, figura como sujeito passivo tão somente o fornecedor de medicamentos, na medida que este pratica o fato gerador do ICMS quando da circulação de mercadorias. Não há nenhuma hipótese legal de responsabilidade que abarque a instituição hospitalar, que é apenas “contribuinte de fato”, classificação

que decorre tão-somente da importação indevida de conceitos da ciência econômica para o direito tributário.

Vejam Excelências, a análise detida aqui realizada serve para demonstrar que, muito embora existam diversas nuances e várias classificações no contexto da sujeição passiva tributária, a figura do “contribuinte de fato” não se enquadra em nenhuma delas. Isso porque, por todos os ângulos possíveis, o chamado contribuinte de fato **não é sujeito passivo** de uma relação jurídica. Não há norma jurídica no âmbito do direito tributário que estipule um dever de pagamento por parte do contribuinte de fato.

A esse respeito, José Souto Maior Borges afirma que o fenômeno da translação econômica não traz relevância ao contribuinte de fato em uma relação jurídico-tributária, inclusive alertando para os perigos da mistura dos conceitos de outros ramos e ciências para a compreensão do direito tributário:

Incidência jurídica e incidência econômica do tributo, como se vê, são fenômenos inconfundíveis. é este um dos pontos em que a contaminação dos critérios de estudo do direito financeiro com os princípios que informam a ciência da finança pública ou a economia financeira, vem causando maiores imprecisões terminológicas e conceituais na doutrina. Nele se evidencia, talvez melhor que sob qualquer outro aspecto, a necessidade de se separar metodologicamente o estudo de finanças do estudo de direito de financeiro.¹³

Inequívoco que eventual repercussão econômica do tributo no preço não torna o chamado contribuinte de fato sujeito passivo de obrigação tributária. O argumento econômico não tem o condão de criar uma relação jurídica entre contribuinte de fato e o Estado na condição de sujeito ativo. O contribuinte de fato será apenas partícipe de uma relação de direito privado com o fornecedor da mercadoria, para o qual se paga o preço. Em não havendo relação jurídica tributária¹⁴, não há como se aplicar norma de imunidade sobre a hipótese.

É dizer, sendo a imunidade uma norma negativa de competência tributária, ela impede que determinadas situações sejam tributadas. Ocorre que a situação em

¹³ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. 2ª tir. Malheiros: São Paulo. 2007. p. 189.

¹⁴ “A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. E somente ao sujeito passivo da obrigação, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 68.538. Voto Ministros Thompson Flores e Eloy da Rocha.

juízo de que a tributação recai apenas e tão-somente sobre o fornecedor de medicamentos, o qual não possui nenhuma proteção constitucional imunizante. Assim sendo, ante a inexistência de relação jurídico-tributária entre Recorrente e Recorrido, não há que se falar em extensão da imunidade para o caso concreto.

Portanto, é inadmissível a interpretação pretendida pelo Recorrente, vez que, na prática, quer colocar um terceiro (fornecedor de medicamentos) na condição de imune à incidência de ICMS. Posição aqui defendida que reverbera já o entendimento sumulado por esta Egrégia Corte. Súmula nº 591, editada por este Egrégio Supremo Tribunal Federal:

“A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”

Esta súmula, expressa a interpretação jurídica mais adequada a presente controvérsia jurídica, mesmo fazendo referência ao IPI, este como renunciado alhures, possui sistemática muito semelhante ao do ICMS que ora posto em discussão. Outrossim, conforme demonstrado não existe motivos jurídicos, normas jurídicas, situação de fato social ou política que leve a uma nova interpretação que altere a firme jurisprudência Corte Suprema.¹⁵

2.3. Impossibilidade de aplicação da teoria da repercussão econômica para fins de estender a imunidade para o contribuinte de fato

A teoria da repercussão econômica, de acordo com Aliomar Baleeiro¹⁶, consiste nas situações em que o contribuinte paga o tributo, entretanto, repassa o ônus econômico a terceiros, no todo ou em parte. É daí que surgem as figuras de contribuinte de direito e contribuinte de fato, em que o primeiro seria quem realiza o pagamento do tributo, e o segundo seria o terceiro que suportaria efetivamente o ônus econômico da tributação.

¹⁵ARE nº 758.886/MG AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJe de 20/5/14; RE nº 600.480/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 16/8/13; ARE nº 721.176/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 13/8/13; ARE nº 690.382/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17/12/12; AI nº 736.607/SC-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 19/10/11; AI nº 620.444/SC-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 5/3/10

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças

Trata-se de teoria da ciência econômica que em nada afeta as relações jurídicas subjacentes, conforme vem sendo reconhecido por este Excelso Pretório desde de 2014, vide o Recurso Extraordinário com Agravo nº 758.886, julgado pela Primeira Turma, vejamos:

“O repasse do ônus financeiro, típico dos tributos indiretos, não faz com que a condição jurídica ostentada pelo ente federativo na condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária seja deslocada para a figura do consumidor da mercadoria ou serviço.”

Neste mesmo sentido é o posicionamento doutrinário atual. Preceitua Ricardo Lodi Ribeiro¹⁷ que a imunidade será aplicável apenas quando a entidade figurar como contribuinte de direito, sendo irrelevante o repasse do encargo financeiro. Afirma ainda que se a entidade imune figurar como contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade.

Acrescenta, no mesmo sentido Leandro Paulsen¹⁸ que não há cabimento em analisar a condição de contribuinte de fato ou de direito do ente imune, uma vez que a negativa de competência é estabelecida pela Constituição, de modo que não caberia ao intérprete analisar a repercussão econômica para estabelecer a aplicação ou não da imunidade.

Nesse íterim, Hugo de Brito Machado,¹⁹ ao analisar a imunidade recíproca, mas na mesma situação fática ora posta em julgamento, entende que o ônus financeiro que recai sobre terceiro não tem qualquer fundamento jurídico. Este terceiro não paga tributo, mas tão somente preço, em que pode ou não ter havido repercussão.

Em verdade, além de ser um fenômeno que não diz respeito ao plano do jurídico, a repercussão econômica sequer é uma consequência necessária da tributação indireta que recai sobre o consumo. Como um dos precursores da aplicação da economia na interpretação do direito tributário no Brasil, Aliomar Baleeiro ensina que: *“às vezes, a repercussão é parcial. Outras vezes, nenhuma,*

¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. p. 187

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Saraiva: São paulo, 2018.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 286/287

*porque, em certas condições, ela se realiza para trás, isto é, do comprador para o vendedor, que, então, suporta, no todo ou em parte, o tributo*²⁰.”

Portanto, como bem salientado pelo eminente professor não podemos de forma nenhuma presumir essa repercussão econômica do tributo, pois ela pode não acontecer, ou até mesmo ter o ônus repassado em sentido diverso do consumidor final, sendo pulverizado, por exemplo, entre diversos fornecedores, pressionados a baixar o preço dos insumos.

Além do mais, o que a Recorrente ao fim e ao cabo deseja é a interpretação do direito tributário à luz da economia, o que per si é inimaginável, como leciona Alfredo Augusto Becker²¹.

“a doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. **Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito tributário.**”

O que a Recorrente pede é o exato esvaziamento do sentido normativo do direito tributário, tratando como direito a economia, o que não se pode admitir, principalmente por esta Corte Suprema.

No mesmo sentido, segue a doutrina de Alexandre Yoshio Hayashi²², que nos informa que o direito deve ser apreendido como um conhecimento específico sem a aplicação de sincretismos de outros objetos como a economia.

O Ministro Dias Toffoli do julgamento RE. 608.872/MG, julgado no plenário em 23/02/2017, ao analisar súmula que tratava do antigo imposto do selo, incidente nas operações em que o fornecedor, enviava mercadorias a entes da federação (entidades imunes conforme art. 150, IV, “a”) e informava que o repasse econômico era irrelevante, concluiu.

“Sobressai dessa súmula ser desimportante, para o reconhecimento da imunidade, o exame da translação econômica do tributo envolvido. (Grifamos).”

²⁰BALEEIRO. Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 17ª Ed. rev. atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro. Forense. 2010. p 200.

²¹BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 137-138.

²² HAYASHI. Alexandre Yoshio. Economia e sua Repercussão no Direito Tributário. São Paulo. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo V. 101. p.964. 2006.

Tal entendimento também transparece dos termos do Recurso Extraordinário com Agravo nº 758.886, julgado pela Primeira Turma, em julgamento de 20 de maio de 2014, assentou que:

“O repasse do ônus financeiro, típico dos tributos indiretos, não faz com que a condição jurídica ostentada pelo ente federativo na condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária seja deslocada para a figura do consumidor da mercadoria ou serviço.”

O que se conclui é que essa alegada repercussão econômica: (i) primeiro, não tem o condão de estabelecer relação jurídico-tributária; (ii) segundo, é um fenômeno meramente econômico; (iii) terceiro, não é um fenômeno juridicizado, (iv) é um fenômeno inverificável pelo direito; (v) quinto e último, por todas essas razões a repercussão econômica é sem relevância para interpretação da imunidade.

Portanto, em que pese exista a Teoria da Repercussão Econômica nos tributos indiretos, tal discussão é somente econômica e não jurídica, de modo que é impertinente para interpretação da norma imunizante.

2.4. Da devida interpretação dos conceitos de patrimônio renda e serviços.

Em suas razões recursais, o Recorrente alega, em síntese, que a incidência de ICMS na operação de fornecimento de medicamentos causaria lesão ao seu patrimônio, renda ou serviços. O argumento não merece prosperar, enquanto a situação jurídica em comento não encontra amparo jurídico na norma imunizante.

O dispositivo é categórico em dispor que é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Município instituir imposto sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades de assistência social. Portanto, para que a tese aventada pelo Recorrente, requerendo que a imunidade seja provida, é necessário demonstrar que a incidência de ICMS na operação de saída dos medicamentos incidiu sobre uma destas três hipóteses.

O Recorrido não instituiu ou cobrou imposto incidente sobre o patrimônio, renda ou serviços da entidade de assistência social Recorrente. A relação jurídica tributária de realização da tributação se deu exclusivamente em face do fornecedor destes medicamentos, enquanto o ICMS é inserido na operação de saída dos

medicamentos, destacado em nota fiscal, e devidamente recolhido aos cofres públicos pelo fornecedor dos medicamentos.

Neste aspecto, evidente que houve a oneração ao patrimônio, renda ou serviços deste fornecedor, e que por razões óbvias, exigiu-se o ICMS, tendo em vista não existir qualquer norma imunizante com relação a este.

Em outras palavras, reconhecer a imunidade ao Recorrente no presente caso, significa atribuir imunidade a um fornecedor de medicamentos, extrapolando as previsões da norma imunizante. Conceber essa situação, seria o mesmo que possibilitar a criação de nova hipótese de imunidade por parte do Poder Judiciário. Uma verdadeira aberração jurídica, pois compete somente ao poder constituinte a criação de hipóteses de imunidade tributária.

Nas lições de Regina Helena Costa não pode a lei complementar, ampliar nem restringir o preceito constitucional da imunidade tributária, enquanto que seu sentido e alcance esta exaustivamente contido no dispositivo da Constituição Federal.²³ Se nem Lei Complementar pode inventar requisitos ou inovar na interpretação das imunidades, muito menos teria essa liberdade os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, tampouco o Poder judiciário, conferindo-lhe interpretação não condizente com os ditames constitucionais.

Ainda, cabe rechaçar a tentativa forçosa do Recorrente em enquadrar a situação fática como lesão ao seu patrimônio, renda ou serviço.

Primeiramente, no tocante ao patrimônio, a imunidade é observada nas situações em que o patrimônio é realmente violado caso a norma imunizante não seja observada. Dentre elas, destaca-se a imunidade em relação da incidência do imposto predial e territorial urbano, por exemplo. Nessa situação, é evidente que o IPTU não poderia incidir, enquanto tratar claramente de patrimônio da entidade imune. Agora, a interpretação de que o ICMS recolhido pelo fornecedor impacta o patrimônio do Recorrente é totalmente infundada. Não há qualquer tipo de violação ao patrimônio estático do Recorrente, tampouco diminuição deste por conta da aquisição do medicamento.

²³ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3ª Ed.. Malheiros. São Paulo. 2015. p. 179.

No que tange a renda, a dicção constitucional não abre margem para maiores indagações, enquanto protege a renda auferida pela entidade de assistência social, que será imune à tributação. A incidência de ICMS no fornecimento de medicamentos não guarda relação com a renda auferida pela entidade de assistência social, o que por si só, afasta a possibilidade da incidência da imunidade.

Por fim, com relação aos serviços prestados pelo Recorrente, claramente não se confundem com a aquisição dos medicamentos, sendo atividades completamente distintas entre si. Do serviço prestado poderá a entidade utilizar do medicamento adquirido, mas com esse não se confunde.

Diante de tais premissas, a situação em discussão, em que o Recorrente adquire medicamentos, não guarda qualquer relação com seu patrimônio, renda ou serviços, de acordo com a correta interpretação (constitucional) que se deve dar aos conceitos, e portanto, não há razões para que seja reconhecida a imunidade ao Recorrente, diante da ausência de previsão legal ao caso concreto.

2.5. Da inexistência de lesão à livre concorrência.

O Recorrente assevera que a não extensão da imunidade tributária à entidade de assistência social na qualidade de contribuinte de fato viola o princípio da livre concorrência, tendo em vista que existe entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no qual se entendeu pela aplicabilidade da referida imunidade ao ICMS incidente na aquisição de mercadorias importadas pelo ente imune.

Aduz que a orientação dada pela Corte Constitucional é contraditória, eis que dá tratamento diverso à mesma situação, e coloca o fornecedor nacional em desvantagem quanto ao fornecedor estrangeiro.

Todavia, na forma do que se demonstrará a seguir, razão não assiste ao Recorrente.

Da análise do artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988, vislumbra-se que o referido dispositivo legal veda à União, Estados, Distrito

Federal e Municípios que instituem tributos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades de assistência social.

A natureza da norma constitucional que institui a imunidade tributária é de regra. Por regra, entende-se aquela norma cuja aplicação se dá à maneira “tudo-ou-nada”²⁴, ou seja, não havendo a subsunção da regra ao caso sua aplicação é afastada integralmente. Em outras palavras, a regra é nada mais do que uma norma de aplicação imediata.

Considerando que a regra que institui a imunidade tributária às entidades de assistência social é destinada ao Poder Público, vez que veda a este instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços do ente imune, tem-se que a violação do referido dispositivo legal somente restaria demonstrada caso o Recorrente comprovasse que houve a **instituição** de impostos pelos agentes mencionados no *caput* do artigo 150 às entidades de assistência social.

Não é o caso do presente feito, eis que neste o Recorrente pretende a extensão da imunidade tributária ao ente imune quando este se encontrar na qualidade de contribuinte de fato. Ora, o próprio Recorrente argumenta no sentido de que a interpretação da Constituição deve ser feita de tal modo que respeite o conteúdo das normas nela previstas, todavia, contraditoriamente pugna pela interpretação extensiva do comando do artigo 150 da CRFB/1988 mesmo sem haver qualquer dispositivo no texto constitucional capaz de dar azo às suas alegações.

Conforme leciona Ingo Wolfgang Sarlet, no procedimento de interpretação do texto constitucional é necessário que se observe o princípio da supremacia da Constituição, de tal modo que a interpretação escolhida não seja contrária ao texto da norma constitucional (SARLET, 2016).

Neste sentido, o doutrinador explana:

A interpretação conforme à constituição extrai sua justificativa de vários elementos, designadamente, a supremacia da constituição, a presunção de que, **em caso de dúvida, o legislador teria desejado que dentre as opções disponíveis fosse escolhida aquela mais compatível com o**

²⁴ Ronald Dworkin compreendia que as regras possuíam caráter tudo-ou-nada, e justamente por isso ou eram válidas ou não eram válidas. (DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. P. 39)

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

texto constitucional, bem como a noção de que se deve optar pela decisão que mais tiver condições de preservar o ato legal. (SARLET, 2016, p. 225). Grifamos.

Deste modo, o que se conclui é que a interpretação jurisprudencial que entendeu pela não extensão da imunidade tributária ao chamado contribuinte ao fato encontra-se em conformidade com o texto constitucional, visto que o artigo que instituiu as imunidades é destinado ao Poder Público, sendo crível presumir que o constituinte pretendia regular a relação jurídico-tributária ao vedar a cobrança de tributos única e exclusivamente pelo sujeito ativo.

O pleito de extensão do alcance da referida norma, por sua vez, é interpretação que não encontra embasamento no texto constitucional, vez que inexistente qualquer disposição no sentido de que os sujeitos passivos da obrigação tributária estariam obrigados a não repassar o ônus econômico do tributo aos entes imunes. Qualquer decisão em sentido contrário não só violaria texto expresso da Constituição, como também ocasionaria grave violação ao princípio da livre concorrência. Vejamos.

É fato que o princípio da livre concorrência, em conjunto com a livre iniciativa, impulsiona o crescimento do mercado interno, o que por consequência ocasiona o desenvolvimento da sociedade como um todo. Justamente por isso, a defesa da ampla concorrência opera-se também na esfera infraconstitucional, sendo um bom exemplo disto a Lei Antitruste Brasileira (Lei nº 12.529 de 30 de novembro de 2011), a qual dispõe sobre a prevenção e repressão de práticas contra a ordem econômica.

No ordenamento jurídico brasileiro, inclui-se no princípio da livre concorrência a liberdade da estipulação de preços (DALLEFI, 2013). Ou seja, não há na legislação vigente qualquer lei que proíba ou limite o preço a ser estabelecido pelo fornecedor, sendo admitido que este o faça conforme sua discricionariedade.

Conforme já mencionado anteriormente, o valor gasto pela entidade de assistência social na aquisição de medicamentos não é tributo, e sim preço, o qual é constituído com base nos valores despendidos pelo fornecedor em prol da produção. O repasse do tributo, conforme leciona Hugo de Brito Machado, poderá

ou não ocorrer, já que o fornecedor tem ampla liberdade e discricionariedade para decidir sobre quais valores estarão inclusos no preço.

Logo, por mais que na hipótese vertente fosse incontroverso que o Recorrente arcou com o encargo econômico do tributo, certo é que tal situação não é regra, sendo que sua ocorrência depende dos critérios a serem adotados pelo fornecedor no momento da instituição do preço.

E, bem por isso, vislumbra-se que, ao contrário do que o Recorrente tenta fazer crer, é justamente a intervenção do Estado na estipulação dos preços praticados pelo mercado que violaria a livre concorrência, visto que subtrai do particular o direito fixar a sua tabela de preços em conformidade com os gastos arcados pelo mesmo, podendo ocasionar até mesmo o desequilíbrio econômico da sociedade empresarial.

Tal situação configuraria óbice à participação dos particulares no mercado, impedindo que os mesmos pudessem competir de forma justa com os demais, eis que seus preços estariam sujeitos à revisão pelo Estado. E, conforme frisado pelo próprio Recorrente, supressão de liberdades caminham em sentido diametralmente oposto ao desenvolvimento da sociedade.

III - PEDIDOS

À vista do exposto, requer, respeitosamente, o desprovisionamento do recurso interposto pela entidade hospitalar, com a manutenção das decisões ordinárias que não merecem reforma. Subsidiariamente, caso Vossa Excelências, entendam por acolher a tese do Recorrente, que se module os efeitos da decisão, tendo em vista os graves danos ao erário do Estado do Rio Grande do Sul que podem ser causados nesta decisão.

Nestes Termos, pede e espera provimento.

Brasília, 15 de setembro de 2018.

ADVOGADO

OAB/Nª....

REFERÊNCIAS

- BECHO, Renato Lopes. Sujeição passiva e responsabilidade tributária. Dialética. São Paulo. 2000..
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 27ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2011.
- ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. Saraiva. São Paulo. 2004.
- MACHADO. Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2010.
- AMARO. Luciano. Direito Tributário brasileiro, 20ª Ed. São Paulo. Saraiva. 2014.
- CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 3ª ed. Noeses. Rio de Janeiro.. 2009.
- CARRAZA. Roque Antonio. ICMS. Malheiros. São Paulo. 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva. 26ª ed. São Paulo. 2014
- CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. 4.ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. 200 p. ISBN 8586300292 (broch.).
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. 209 p. ISBN 8574201715 (broch.).
- BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm >
- BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. 2ª tir. Malheiros: São Paulo. 2007. p. 189.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 68.538. Voto Ministros Thompson Flores e Eloy da Rocha.
- ARE nº 758.886/MG AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJe de 20/5/14; RE nº 600.480/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 16/8/13; ARE nº 721.176/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 13/8/13; ARE nº 690.382/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17/12/12; AI nº 736.607/SC-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 19/10/11; AI nº 620.444/SC-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 5/3/10
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.
- PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Saraiva: São Paulo, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- BALEEIRO. Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 17ª Ed. rev. atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro. Forense. 2010.
- BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- HAYASHI. Alexandre Yoshio. Economia e sua Repercussão no Direito Tributário. São Paulo. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo V. 101. 2006.

II TAX MOOT COMPETITION
EQUIPE nº 119

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3ª Ed.. Malheiros. São Paulo. 2015.

DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério.