

**II TAX MOOT COMPETITION BRASIL**

---

**EQUIPE nº 109**

**MEMORIAL DA RECORRIDA**

---

**RECORRENTE**

Hospital Santa Casa de Misericórdia.

**RECORRIDA**

Estado do Rio Grande do Sul.

Porto Alegre, 15 de setembro de 2018

Memorial da Fazenda

" RECORRIDA "

## Sumário

A. DOS FATOS .....	7
B. DO MÉRITO.....	7
I.    Do recolhimento do ICMS.....	7
i.    Da não concessão da desoneração .....	7
a.    O ônus financeiro arcado pela entidade imune não é tributo, e sim um preço decorrente de uma relação contratual.....	8
b.    A imunidade tributária subjetiva se aplica apenas ao contribuinte de direito .....	9
ii.   Interpretação Jurídica.....	13
a.    Interpretação literal.....	13
b.    Não é possível que se aplique a imunidade somente à parcela imune das atividades, pois é impossível segregar receitas .....	15
II.   ICMS importação não se aplica ao caso .....	17
III.  Hospitais beneficentes afetam a Ordem Econômica.....	18
C. PEDIDOS.....	20
D. ANEXOS.....	22

## Termos definidos

<b>Arts.</b>	Artigos
<b>Inc.</b>	Inciso
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
<b>§</b>	Parágrafo
<b>p.</b>	Página
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações Financeiras
<b>pp.</b>	Páginas
<b>ss.</b>	Seguintes
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>SUS</b>	Sistema Único de Saúde

## Referências

### ÍNDICE NORMATIVO

<b>Constituição Federal</b>	BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
<b>Código Tributário Nacional</b>	BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
<b>LC nº 87/1996</b>	BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)
<b>S. 591 STF</b>	BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão Plenária de 15/12/1976. Data de publicação do enunciado: DJ de 5-1-1977.

## ÍNDICE DE AUTORIDADES

<b>CARRAZA</b>	Carrazza, Roque Antônio. <b>ICMS</b> . 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.
<b>SCHOUERI</b>	Schoueri, Luis Eduardo. <b>Direito Tributário</b> . 8. ed. São Paulo: Saraiva Edeucação, 2018.
<b>AMARO</b>	Amaro, Luciano. <b>Direito tributário brasileiro</b> . 13. Ed. Ver. São Paulo: Saraiva, 2007.
<b>ÁVILA</b>	Ávila, Humberto. <b>Sistema constitucional tributário</b> . 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
<b>TORRES</b>	Torres, Ricardo Lobo. <b>Curso de direito financeiro e tributário</b> . 19ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.
<b>BALEEIRO</b>	Baleeiro, Aliomar. <b>Direito Tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi</b> . 13. Ed. Rio de Jaeniro: Forense, 2015.
<b>COSTA</b>	Costa, Regina Helena. <b>Curso de Direito Tributário</b> . 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educacional, 2018.
<b>CARVALHO<sub>a</sub></b>	Carvalho, Paulo Barros. <b>Curso de Direito Tributário</b> . 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
<b>CARVALHO<sub>b</sub></b>	Carvalho, Paulo Barros. <b>Direito Tributário - Linguagem e Método</b> . 2ª Edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2008.

## ÍNDICE DE PRECEDENTES

<b>STF, RE 371243</b>	Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 371243/RS, Min. Cármen Lúcia, j. 01/02/2011, <b>DJe</b> 18/02/2011.
<b>STJ, REsp 903394</b>	Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 903394/AL, Min. Luiz Fux, j. 24/03/2010, <b>DJe</b> 26/04/2010.
<b>STF, RE 608872</b>	Supremo Tribunal Federal Recurso Extraordinário nº 608872/MG, Min. Dias Toffoli, j. 23/02/2017, <b>DJe</b> 27/09/2017.
<b>STF, RE 69483 EDv</b>	Supremo Tribunal Federal, Emargos de Divergência em Recurso Extraordinário nº 69483/SP, Min. Bilac Pinto, j. 30/09/1970, <b>DJe</b> 27/11/1970.14/02/2002

## **A. DOS FATOS**

1. A presente peça processual tem por objetivo demonstrar como o ICMS é devido no caso em questão, não devendo sob nenhuma hipótese ser desonerado. Antes da discussão qualificada, com os argumentos de direito que confirmam o entendimento da Administração Tributária, ora Recorrida, faz-se necessária a retomada dos eventos fáticos sobre os quais circunda a presente discussão.
2. A querela se inicia após o Hospital Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, ora Recorrente, notar o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal referente à operação de compra de medicamentos junto a fornecedor nacional. Indignado, o Hospital pleiteou, por via judicial, a desoneração do ICMS da operação. Argumentou-se, em flagrante oportunismo, que sua imunidade constitucional se estenderia, também, à compra de medicamentos.
3. Desde o início da lide, o direito posicionou-se corretamente ao lado da Administração Tributária. A primeira ação de autoria do Hospital foi declarada improcedente. Em sequência, foram esgotadas todas as instâncias ordinárias. Durante todo esse processo de sequente procedência dos argumentos da Administração Tributária, não houve a ocorrência de quaisquer nulidades processuais.
4. Em uma última tentativa de alterar o entendimento firmado pelas instâncias anteriores, o Hospital interpôs o presente Recurso Extraordinário, que foi admitido.
5. Para que a justiça seja feita, é preciso que o Colendo Supremo Tribunal Federal decida em consonância com as instâncias anteriores, dando ganho de causa à Administração Tributária, ora Recorrida. A justeza dos argumentos da Administração Tributária restará comprovada a partir dos argumentos de direito, arguidos na seção subsequente, do Mérito.

## **B. DO MÉRITO**

### **I. Do recolhimento do ICMS**

#### **i. Da não concessão da desoneração**

6. Em um primeiro momento, há de se atestar a situação fática: a Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre pleiteia, no presente recurso, desonerar-se de um encargo plenamente devido. A argumentação subsequente se orienta no sentido de demonstrar que não deve haver, de maneira alguma, desoneração do ICMS na compra de medicamentos por parte do Hospital, pelos motivos que se seguem.

**a. O ônus financeiro arcado pela entidade imune não é tributo, e sim um preço decorrente de uma relação contratual**

7. É fato incontestável que há ônus financeiro no caso em questão, suportado pela Recorrente. Há, porém, debate quanto à natureza de tal ônus. A Recorrente alega tratar-se de ônus tributário, mais especificamente o ICMS, que teria sido integralmente repassado.
8. Na argumentação da Recorrente, o preço dos medicamentos é de X reais que, acrescidos do tributo Y, somam  $X+Y = Z$  (valor suportado pela Recorrente). Na visão da Recorrente, o preço X flutuaria com as leis da oferta e da demanda e se alteraria a depender da elasticidade dos medicamentos em questão; em suma, seria determinado pelas leis do mercado. Contrariamente à determinação de mercado estaria o tributo Y, determinado pela alíquota de ICMS do Estado em questão, aplicada ao montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias. Ainda na argumentação da Recorrente, o tributo Y, ao ser simplesmente acrescido ao preço X, configura-se como ônus tributário arcado indevidamente por ele, instituição de assistência social sem fins lucrativos sobre a qual incide o art. 150, inc. VI, alínea “c”, da CF.
9. Tal linha de pensamento é errônea. Em realidade, o valor Z pago pela Recorrente corresponde ao preço dos medicamentos adquiridos. Sendo Z o preço dos medicamentos, não é ele determinado por simples aglutinação dos diversos custos (tributários, operacionais e de naturezas diversas) que incorrem à produção, distribuição e comercialização mais o lucro. De fato, o montante que constitui Z é definido pelas leis de mercado da oferta e da demanda, bem como influenciado pela elasticidade dos bens em questão.
10. Sendo Z o preço de mercado, faz-se necessária análise aprofundada do mesmo. Schoueri faz extensa explanação sobre a incidência econômica tributária. O item 6 do Capítulo 1º da obra é inteiro sobre isso [SCHOUERI, 2018, pp. 52-67]. Nesta secção, há extensa argumentação orientada no sentido de demonstrar que não há de se falar em repasse econômico de tributos, haja vista que tal situação, a de repasse integral de tributos, não existe. Em realidade, o encargo tributário é distribuído entre comprador e vendedor de forma aleatória, assim como os demais custos associados à venda. Isto se dá pelo fato de as leis do mercado se aplicarem sobre o preço final do produto, balanceando todos os custos em tal atuação. O autor afirma:

“Como visto, a transferência do ônus tributário nos tributos sobre vendedores ou sobre compradores é fator que depende da elasticidade da oferta e da demanda, não sendo correto afirmar que determinado tributo é transferido, enquanto outro não o é.” [SCHOUERI, 2018, p. 59].



11. Comprovar a eventual translação integral é tarefa impossível, haja vista que deveria ser feita casuisticamente, levando-se em conta fatores diversos, a saber: (i) o fator ‘tempo’ – analisando-se períodos longos, curtos ou curtíssimos; (ii) o fator ‘tributo’ – analisando-se o montante, o cálculo, o tipo e a arrecadação; (iii) o fator ‘bem onerado’ – analisando-se a curva de custos, a elasticidade da demanda e da oferta, a existência de bens e sua durabilidade; (iv) o fator ‘regime econômico’ – analisando-se a concorrência, a existência de monopólios, duopólios e oligarquias, dentre outros; (v) o fator ‘sujeito passivo da obrigação’ – analisando-se a possibilidade de estoque, os níveis mínimos de troca, a linha crédito, a motivação de pagamentos indevidos e o abandono produtivo; e (vi) o fator ‘conjuntura’ – analisando-se as taxas de juros, de remuneração de capital e a conjuntura. Ao se cruzar as possibilidades advindas de tais análises, tem-se um cenário em que há ocorrência de 566.231.040 cenários diferentes, nos quais apenas um se constitui de translação integral. Tal montante de cenários é, ainda, passível de ampliação com a adição de mais fatores relevantes de análise [SCHOUERI, 2018, pp. 62-63]. Após tal exauriente análise, o autor conclui:

“Fica, portanto, bastante claro o erro de se atribuir a todo e qualquer imposto “indireto” (critério já demonstrado bastante 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 possibilidades que poderiam ocorrer.” (grifos próprios) [SCHOUERI, 2018, p. 63].

12. Assim sendo, não há de se falar de repasse de tributos no caso em questão. Sendo o valor pago o preço total estipulado em contrato, como demonstrado, não há de se discutir a questão com a Administração Tributária. A obrigação de pagar o preço estipulado é mera contraprestação oriunda de contrato de compra e venda, e não obrigação tributária. Querelas contratuais são resolvidas no processo negocial *inter partes* ou, caso haja de fato oneração excessiva, pela via judicial. De qualquer forma, tal discussão não diz respeito ao Recorrido.

**b. A imunidade tributária subjetiva se aplica apenas ao contribuinte de direito**

13. Certamente o STF considerará correto o entendimento de que o ônus arcado pela Recorrente trata-se de preço decorrente de reação contratual *inter partes*. No entanto, caso esta Corte adote a errônea tese de que ônus arcado pelo adquirente não é de natureza meramente contratual, mas sim repasse do ICMS, ainda assim permanece indevida a desoneração. Isto se dá pelos motivos seguintes.

14. No artigo 150, inc. VI, alínea c, da CF, o Constituinte é claro ao estabelecer a impossibilidade de se instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos. O sentido do texto constitucional

é o de que as referidas instituições de assistência social sem fins lucrativos não podem, jamais, figurar no polo passivo de Relações Jurídicas Tributárias cujo objeto seja tributo referente a seu patrimônio, sua renda ou seus serviços. Tão forte é a disposição do Constituinte neste sentido que, no caput do referido artigo lê-se que “(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” (grifos próprios).

15. Deste modo, fica caracterizada a impossibilidade de a Recorrente, que faz jus à imunidade prevista no referido artigo, figurar como sujeito passivo em Relações Jurídicas Tributárias cujo objeto seja tributo referente ao seu patrimônio, renda ou serviços. Felizmente, não é o caso. Não há Relação Jurídica Tributária na qual a Recorrente ocupe o polo passivo.
16. A Relação Jurídica Tributária presente no caso em questão e a partir da qual origina-se o ICMS devido se dá entre a Recorrida e o fornecedor de medicamentos [COSTA, 2018, pp. 217-18]. Naturalmente que são essas as partes envolvidas, haja vista que: (i) apenas se figura no polo ativo da Relação Jurídica Tributária o órgão da Administração Tributária encarregada, ou seja, o Fisco Estadual, em caso de ICMS [COSTA, 2018, p. 220]; (ii) só se figura no polo passivo da Relação Jurídica Tributária o contribuinte realizador do fato gerador ou o responsável legal pelos tributos [COSTA, 2018, p. 222]. Passa-se, então, à análise de tal situação.
17. As pessoas submetidas ao Ordenamento Jurídico Brasileiro executam atos sociais. Alguns dos atos sociais se encontram dentro do raio de incidência das normas tributárias; estes são denominados atos geradores. Atos geradores ensejam a criação de Relação Jurídica Tributária, com seu executor (ou pessoa responsável por seu executor) no polo passivo e a pessoa política competente no polo ativo. Para que o ato social seja entendido como fato gerador e efetivamente resulte na Relação Jurídica Tributária, há de agir sobre ele (o fato social) a linguagem competente para tanto, capaz de transladar-se o fato social da realidade fática para o mundo do direito. É este o entendimento de Paulo Barros de Carvalho, expresso no Capítulo V – Sistema e Princípios Constitucionais Tributários. [CARVALHO, 2013, pp. 137-52].
18. No caso de imunidade, há a questão de a Relação Jurídica Tributária não chegar a se formar, haja vista que os atos sociais executados por pessoas imunes ou que tenham por objeto bens imunes encontram-se, todos, fora do raio de incidência das normas jurídicas tributárias [COSTA, 2018, p. 110]. Isto significa dizer que, caso seja imune a pessoa que realize o fato gerador ou os bens objeto da ação, não há de se falar em

Relação Jurídica Tributária. Ao analisar-se o caso, constata-se não haver imunidades envolvidas, haja vista que: (i) o fato gerador (o fornecimento de medicamentos) é executado pelo fornecedor, pessoa não imune; e (ii) os bens em questão (medicamentos) não são imunes. Não havendo imunidades envolvidas, forma-se a Relação Jurídica Tributária obrigatoriamente, por força de lei.

19. Não só não há imunidades presentes no caso em tela, como este mesmo caso se enquadra nas hipóteses de incidência do ICMS: o fornecimento de medicamentos enquadra-se na hipótese de incidência dado pelo inc. I do art. 2º da LC nº 87/1996, além de não se enquadrar em nenhuma das hipóteses de não incidência dados pelo art. 3º da mesma lei.
20. Deste modo, constata-se que o fato social legítimo, executado por pessoa não imune e cujo objeto são bens não imunes, encontra-se dentro do raio de incidência das normas tributárias e se configura como fato gerador. O tributo é devido. Sendo o tributo devido, nada impede o fornecedor de repassar o valor arcado por ele ao consumidor, embutindo os custos tributários no preço final, mesmo que devidamente segregados.
21. É entendimento doutrinário pacífico que o contribuinte de fato não participa da Relação Jurídica Tributária (mesmo arcando com encargo financeiro) e não tem capacidade de interferir na referida relação. É o entendimento de Paulo Barros de Carvalho:

“(…) o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual.” (grifos próprios).  
[CARVALHO<sup>b</sup>, 2008, p. 583][1].

22. Ainda, tal discussão (qual seja o aproveitamento, pelo vendedor, de imunidade do comprador) já foi julgada pelo STF no que tange ao IPI. No entendimento sumulado da Suprema Corte, lê-se: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados” [S. 591 STF]. Tal entendimento, consolidado pelo STF desde 1977, é resultado do mesmo raciocínio jurídico feito aqui até então: o de que a imunidade do comprador não se estende ao vendedor, uma vez que é o vendedor não imune.
23. Importante ressaltar que tal Súmula 591 foi aplicada ao longo dos anos, sendo notório o caso em que se pleiteava a extensão da imunidade recíproca (art. 150, inc. VI, alínea “a”, da CF), própria dos Estados e Municípios, para os produtores de industrializados que vendessem a tais pessoas políticas. No caso em questão, decidiu-se:

“[...]

5. A imunidade tributária recíproca não se aplica ao Imposto sobre Produtos Industrializados, pois o contribuinte desse imposto é o industrial ou o produtor. O município não realiza o fato gerador desse tributo, razão pela qual não há que se falar em contrariedade ao disposto no art. 150, inc. VI, alínea a, da Constituição da República. Este Supremo Tribunal assentou que "a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados" (Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal).

[...]” (grifos próprios). [RE 371243, ementa].

24. O raciocínio empreendido para o ICMS é o mesmo: a pessoa imune (no caso em questão, instituição assistencial sem fins lucrativos, e não Município) não realiza o fato gerador do ICMS, de forma que não há de se falar em violação do disposto constitucional no art. 150, inc. VI, alínea c, da CF.

25. Ainda, há discussões semelhantes no STJ. Em caso paradigmático, foi decidida a incapacidade ativa do contribuinte de fato de sequer pleitear algo que diga respeito à Relação Jurídica Tributária devidamente constituída da qual não faz parte. No dispositivo da sentença, lê-se:

“1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

[...]

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

[...]

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.” (grifos próprios). [REsp 903394/AL, pp. 1 a 4]

26. A decisão acima dá valiosas lições para o caso em questão. Como o consumo não é fato gerador do ICMS, a Recorrente não se constitui como sujeito passivo na Relação Jurídica Tributária e, não fazendo parte da Relação Jurídica Tributária relevante, tem sequer interesse de agir. Como tal relação não diz respeito a ela, não há como o presente Recurso Extraordinário prosperar. Como a relação só diz respeito aos que dela participam, não há de se falar em imunidades do comprador se aproveitando ao

vendedor ou qualquer outro argumento nesta linha.

## ii. Interpretação Jurídica

### a. Interpretação literal

27. A imunidade tributária da qual a Recorrente é beneficiária encontra-se prevista no art. 150, inc. IV, alínea “c”, da CF, que diz ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Dessa maneira, esse instituto concerne apenas aos tributos incidentes sobre serviços, renda ou patrimônio das entidades de assistência social.

28. Perante o dispositivo supracitado, adota-se uma interpretação literal:

“Embora ainda haja grande controvérsia entre os juristas acerca do próprio significado de “interpretação literal”, a doutrina de modo geral reconhece que o significado literal marca o início e os limites da interpretação (cf. TORRES, RICARDO LOBO, *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 237 e 241, em que há outras referências). Ele compreende, portanto, o conjunto de significados possíveis para um determinado enunciado normativo. Parece-nos adequado entender a noção de significado literal a partir da constatação de HILBERT L. A. HART de que a linguagem em geral, e a linguagem jurídica em particular, possui invariavelmente uma textura aberta, de modo que quaisquer das acepções de um texto normativo que se situem no interior da “zona de indeterminação” das expressões empregadas pelo legislador pode ser considerada compatível com o sentido “literal” (cf., HART, H. L. A., *The Concept of Law*. 2. ed. Oxford: Clarendon, 1994).” (grifei) [BALEIRO, 2015, pp. 1081 e 1082].

29. Em decorrência da equiparação entre interpretação literal e interpretação semanticamente possível da imagem Kelsiana, tem-se que qualquer interpretação realizada dentro da moldura normativa estabelecida pelo legislador é compatível com o cânone literal. Veda-se apenas a integração criativa do direito para além do texto da norma. Trata-se, portanto, de um correlato do Princípio da Legalidade, um dos princípios fundamentais de todo o Direito Tributário [BALEIRO, 2015, p. 1081].

30. Esse princípio (previsto no art. 150, inc. I, da CF) é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica [AMARO, 2007, p. 111] e não se conforma apenas com a mera autorização da lei para a cobrança de tributos. Requer-se que a lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo a cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei. A legalidade tributária implica, logo, a reserva absoluta da lei, e não a sua simples preeminência [AMARO, 2007, p. 112]. O Direito Tributário

é operado pelo império das leis. Independentemente da vontade dos contribuintes, do Fisco ou da economia, a cobrança de tributos segue uma lógica estritamente legal. Isto quer dizer, por exemplo, que mesmo havendo economicamente um acréscimo patrimonial, se não houver previsão legal, não há tributo.

31. A incidência tributária do ICMS não se dá sobre o patrimônio, renda ou serviços, e sim sobre a relação comercial firmada entre as partes contratantes. A partir da não inserção da operação de aquisição de medicamentos na descrição normativa indicada, depreende-se que a tributação do ICMS no caso em tela não figuraria uma ofensa à imunidade conferida à Recorrente.
32. Verifica-se, a partir dos conceitos de renda, patrimônio e serviços, tratados ao longo das divisões adotadas pelo CTN referentes aos tipos de impostos, que estão excluídos da imunidade os impostos sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação. O mesmo entendimento é adotado pela Constituição, a qual não declara imunes a produção e a circulação de bens, não importando se o ente público (detentor da imunidade, como a Recorrente) é promotor da operação de circulação ou de importação (contribuinte de iure) ou mero adquirente do produto ou mercadoria (contribuinte de fato) [BALEIRO, 2015, pp. 136 e 137].
33. O caso em tela aborda a aquisição de medicamentos que, podendo vir a compor o patrimônio da Recorrente, ainda não o integram efetivamente, não caracterizando a imunidade perante o ICMS. Claramente, não se configuraria renda, uma vez que ela pode ser definida como sendo o acréscimo patrimonial, disponível jurídica ou economicamente. E, paralelamente ao patrimônio, a possibilidade de utilização futura de tais bens para a prestação de um serviço, não se caracteriza como serviço. [RE 608.872, p. 20]
34. Deve-se, por conseguinte, afastar a hipótese de aplicação da imunidade ao ICMS, tendo em vista que o mesmo não se enquadra nos conceitos normativos de patrimônio, renda e serviços.
35. No que tange ao Princípio da Legalidade, defende-se que o apego à literalidade promove a legalidade e a atuação do Poder Legislativo, pois o texto é a forma última de expressão do legislador (no caso, constituinte) e deve ser respeitado nos seus exatos ditames. Restringi-lo ou ampliá-lo acarretaria em desrespeito à separação dos poderes, à legalidade e à segurança jurídica. Há, assim, um risco advindo de uma interpretação diversa da literal: a violação da separação dos poderes, prevista no art. 2º, da CF.
36. Explica-se: deve-se diferenciar texto de norma. Embora a interpretação dependa do texto da norma, este não se confunde com a norma em si [TORRES, 2013, p. 144] – isto é, não há correlacionamento entre eles [GUASTINI, 1990, pp. 25 e ss.]. Enquanto o Poder Legislativo destina-se à criação e interpretação de textos, o Poder Judiciário se atém à interpretação das

normas. Destarte, qualquer interpretação distinta da literal enseja possível contestação na esfera judicial. Como consequência, o objeto de interpretação do Poder Judiciário deixaria de ser a norma e passaria a ser o texto (cuja competência pertence ao Poder Legislativo), refletindo em uma clara extrapolação de suas competências e inovação no ordenamento jurídico.

37. Por fim, visando evitar quaisquer contradições, ressalta-se que a utilização da interpretação econômica a fim de obter uma conclusão diversa da explicitada não se faz possível, dado que ela é rejeitada pelo art. 110, do CTN – que prevê que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Esse é o entendimento adotado por Baleeiro: o CTN não acolheu a tese da interpretação econômica, pois o art. 110 proclama um limite ao legislador (que, a *contrario sensu*, não existiriam tais definições, conceitos e formas promanadas por outras leis ordinárias) [BALEIRO, 2015, p. 1071].

38. Interpretar segundo o critério econômico significa

“(…) aprender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das normas jurídicas.” [BALEIRO, 2015, p. 1070]. Esse “(…) novo método se situa “no campo de tensão entre a igualdade da tributação e o imperativo da segurança jurídica do direito” (cf. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente Jurisprudência Alemã. *Direito Tributário*. Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo: Saraiva, p. 5).” [BALEIRO, 2015, p. 1070].

39. A utilização desse modelo de interpretação, que considera a repercussão econômica decorrente do recolhimento do tributo, é vedada. Essa é a visão adotada pelo Ministro Bilac Pinto: não cabe investigar o fenômeno da repercussão sobre o contribuinte de fato [BALEIRO, 2015, p. 138]. Diante disso, visando proteger a segurança jurídica, tal método interpretativo deve ser coibido. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica [RE 69483 EDv/SP, p. 4] – a consideração econômica encerra-se com a construção da norma jurídica, não servindo de escusa para a extensão da norma [SCHOUERI, 2018, p. 772].

**b. Não é possível que se aplique a imunidade somente à parcela imune das atividades, pois é impossível segregar receitas**

40. Para finalizar este argumento, em caráter subsidiário, há de se ressaltar que mesmo na remota hipótese de esta Suprema Corte entender que há de se falar em imunidade no caso em questão,

ainda assim não deve haver desoneração. Isto se dá pelo fato de não haver segregação das contas da Recorrente.

41. A Recorrente não apresentou, em nenhum momento, provas de contabilidades separadas, com relação de verbas destinadas à ala do Hospital em convênio com o SUS, bem como discriminação quanto aos medicamentos destinados a uma ou outra ala das instalações. Na realidade, não há nem comprovação quanto à existência de instalações separadas para clientes particulares e oriundos do SUS. Desta forma, não há como atestar ou garantir que os medicamentos do caso em tela sejam destinados a atividade assistencial sem fins lucrativos.
42. É fato que 60% das operações da Recorrente estão em convênio com o SUS. No entanto, sem maiores diligências e segregação contábil das atuações na Ordem Econômica e na Ordem Pública, não há de se falar em aplicação da imunidade. Impossibilitada a segregação entre os medicamentos destinados às atividades gratuitas, torna-se impraticável a efetivação da norma constitucional.
43. Tem-se conhecimento, no caso em questão, que os medicamentos foram distribuídos gratuitamente pela Recorrente. No entanto, se não há segregação de contas, não há como se comprovar que será sempre assim. Permitindo-se que a imunidade se aproveite a toda compra de medicamentos por força de uma parcela da operação que faria jus à regra, correr-se-ia o risco de fraudes fiscais das mais diversas e o ingresso maciço de empresas na atuação na Ordem Pública, em pequena parcela, para que se aproveitem às demais operações a regra da imunidade. Para que não se corra o risco de a imunidade ser aplicada à compra recorrente de medicamentos ora destinados a atividade na Ordem Econômica e ora destinados à Ordem Pública, é mais benéfica a opção pela oneração. Esta opção é a mais benéfica por proteger Empresas Hospitalares da concorrência desleal exercida pela Recorrente, garantir a tributação de operações não imunes e assegurar o erário público.
44. A opção pela oneração é a mais justa. Caso se permita que a imunidade tributária abranja a aquisição dos medicamentos em questão, estaria configurada uma discriminação odiosa: uma desigualdade infundada que prejudica a liberdade do contribuinte. A discriminação de qualquer situação no sentido de excluir um indivíduo da regra tributária geral caracteriza uma ofensa aos direitos humanos do contribuinte, já que desrespeita o Princípio da Igualdade [TORRES, 2013, p. 82].



## II. ICMS importação não se aplica ao caso

45. Foi demonstrado, no argumento acima, a impossibilidade de a imunidade se aplicar à compra de medicamentos por parte da Recorrente, haja vista que este não se trata de contribuinte de direito que faça jus à imunidade. Há, ainda, o argumento da Recorrente no sentido de a desoneração ainda assim ser devida. Esta linha de pensamento se orienta em torno da possibilidade de a Recorrente importar medicamentos, constituindo-se como contribuinte de direito e colocando o fornecedor nacional de medicamentos em desvantagem frente ao fornecedor estrangeiro, que não recolheria ICMS.
46. Tal argumento sustenta que, por força do Princípio da Igualdade, há de ser feita a desoneração. Restará demonstrado, ao fim desta seção, que o Princípio da Igualdade demonstra precisamente o contrário, ou seja, a justiça da oneração.
47. Num primeiro momento, há de se considerar as agruras de quem importa no Brasil. A compra de medicamentos no mercado exterior incorreria em diversos custos além dos fiscais. Há custos aduaneiros e de câmbio, dificuldades com agências reguladoras, custos logísticos, custos de se inserir no mercado internacional de compra e venda, custos negociais elevados e o Risco Brasil, que opera em todas essas frentes (regulação que muito se altera, infraestrutura de importação precária, atrasos de entrega, flutuações de câmbio, dentre outras). Todos esses custos fogem ao controle da Administração Tributária.
48. Ainda sobre os custos de importação, relevante apresentar pesquisas sobre o tema, a fim de solidificar a natureza não tributária dos encargos que dificultam a importação no país. Em relatório apresentado ao Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia de 2015 foram listadas certas dificuldades enfrentadas por quem importa no país, a partir do exemplo de uma importadora do sul de Minas Gerais. Em tal relatório, lê-se:
- “(…) a complexidade da legislação aduaneira, a ineficiência e insuficiência da infraestrutura logística brasileira, a oscilação do câmbio (...) são os principais desafios para realização das importações no Brasil”<sup>1</sup>.
49. Corroboram os dados do relatório supracitado o depoimento da Eismann<sup>2</sup>, empresa alemã com operações no país, que enfrenta dificuldades de importação. Em tal depoimento, executivos da empresa atestam que já houve casos em que alimentos importados tiveram de ser devolvidos ao

---

<sup>1</sup> Disponível em <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/9122228.pdf>>. Acesso em 15.09.2018, às 15h 35.

<sup>2</sup> Disponível em <<http://www.brasilalemanhanews.com.br/economia/eismann-comenta-dificuldades-para-importar-no-brasil/>>. Acesso em 15.09.2018, às 15h 36.

continente europeu por insuficiência da infraestrutura brasileira e acabaram perecendo. Tais custos, enormes e de natureza não tributária, não devem ser ignorados.

50. Reconhecendo-se os volumosos custos a incidir sobre a importação, que refletem no preço, seria irresponsável por parte da Administração Tributária ignorá-los. Seria descaso e seria má governança. Fornecedores estrangeiros incorrem em custos não tributários que equiparam o preço da mercadoria importada não onerada ao preço da mercadoria nacional tributada.
51. Há de se lembrar, ainda, que quando os compradores não são imunes, o fornecedor estrangeiro finda por comercializar medicamentos e demais produtos com preço superior ao praticado por fornecedores nacionais. Isto se dá pelo acréscimo tanto da tributação regular quanto dos demais custos correlatos à importação no preço final do produto importado. Esta flagrante desigualdade foge às mãos da Administração Tributária, que infelizmente não pode repará-la. Onde é possível corrigir esta desigualdade, porém, é imperativo que se faça. A situação fática de compra por pessoa imune é exemplo de situação em que a Administração Tributária, dentro de suas atribuições, consegue garantir igualdade.
52. Deste modo, a desoneração de medicamentos comprados de fornecedores estrangeiros por instituições assistenciais sem fins lucrativos não representa, de forma alguma, um ganho competitivo dos fornecedores estrangeiros frente aos nacionais. Em realidade, a manutenção dessa realidade fática preza pelo Princípio da Igualdade; em outras palavras, mantê-la é ato de boa governança por parte da Administração Tributária.

### **III. Hospitais beneficentes afetam a Ordem Econômica**

53. Por fim, há de se destacar um último ponto de suma relevância para o caso em questão, qual seja: o fato de os Hospitais Beneficentes (que se enquadram na categoria de instituição de assistência social sem fins lucrativos, nos termos do art. 150, inc. IV, alínea c, da CF) atuarem, sim, na Ordem Econômica, exercendo concorrência. A ficção jurídica, ao abordar o tema, discorre sobre três pontos centrais, a saber: (i) a atuação na Ordem Pública; (ii) a ausência de capacidade contributiva; e (iii) a possibilidade de atuação na Ordem Econômica sem que se perca a imunidade. Passa-se à análise de tais pontos.
54. No que tange à atuação na Ordem Pública, a ficção jurídica é a que se segue: instituições assistenciais sem fins lucrativos atuam tão somente na Ordem Pública. Como não há intervenção na Ordem Econômica, tais instituições não influenciam em nada o mercado, posto que não atuam nele. A atuação típica destas instituições se dá na área de domínio do Estado,

junto dele [COSTA, 2018, pp. 122-123]. Exercendo atuação típica do Estado e sem fins lucrativos, não faria sentido a tributação – é esta a *ratio* da norma constitucional de imunidade para tais instituições. Não é o que ocorre na prática. É frequente que instituições ditas assistenciais atuem na Ordem Econômica, exercendo concorrência direta frente a empresas. Tal concorrência é desleal e leonina, na medida em que tais instituições atuam sob a capa da imunidade, dominando a concorrência com muito mais facilidade, pela ausência de encargos tributários.

55. Num segundo momento, há a questão da Capacidade Contributiva. De acordo com Schoueri, um dos critérios que podem ser utilizados para identificar situações tributáveis é o Princípio da Capacidade Contributiva [SCHOUERI, 2018 p. 348], que “(...) vem preencher a exigência do Princípio da Igualdade, conferindo critério para a comparação de contribuintes” [SCHOUERI, 2018, p. 349]. No presente caso, trata-se da capacidade contributiva do ponto de vista relativo (subjetivo), ou seja, a partir das condições pessoais do contribuinte conclui-se se ele pode ou não suportar a carga tributária [SCHOUERI, 2018, p. 350]. Portanto, tal linha de argumentação sustenta ser devida a desoneração de instituições assistenciais sem fins lucrativos, haja vista a incapacidade destas de contribuir. Não é o caso. Instituições assistenciais sem fins lucrativos atuam, sim, na Ordem Econômica; em tal atuação, elas competem de igual para igual com empresas estabelecidas, influenciam o mercado e auferem lucro. Irrazoável que se alegue a incapacidade de contribuir de instituições ricas e pujantes.
56. Uma terceira linha argumentativa perpassa a ideia geral de que *apesar* de atuarem, sim, na Ordem Econômica, tais instituições devem, ainda assim, se beneficiar da desoneração. Tal linha de argumentação explica que é razoável que tais instituições atuem na Ordem Econômica de forma imune para que os lucros auferidos na Ordem Econômica compensem a atuação na Ordem Pública. Tal argumento não é nada razoável. Se tais hospitais auferem lucro (algumas vezes lucro vultoso), não é razoável que atuem com vantagem frente a seus competidores.
57. Para ilustrar os argumentos acima apresentados, toma-se, a título de exemplo, o mercado hospitalar do Município de São Paulo: quatro dos mais notórios hospitais em operação são o Hospital Israelita Albert Einstein, o Hospital Sírio-Libanês, o Hospital 9 de Julho e o Hospital São Luiz. Os dois primeiros hospitais são instituições de assistência social sem fins lucrativos, ao passo em que os dois últimos são empresas. Há quem diga que o Hospital Israelita Albert Einstein e o Hospital Sírio-Libanês não atuam com influência sobre o mercado hospitalar paulistano? Há quem conteste a capacidade contributiva de tais instituições? Não é razoável fazer tais afirmações, haja vista que é notória a atuação destas instituições. Os quatro hospitais

citados atuam de igual para igual, concorrendo uns com os outros no mercado paulistano – de maneira geral, os hospitais imunes se encontram em situação financeira mais agradável que as empresas, ao observar-se os lucros auferidos, em anexo<sup>3</sup>. Se atuam de igual para igual, é cabido que arquem, igualmente, com os encargos tributários devidos. Manter instituições em situação de desigualdade sem nenhum motivo justo para tal que não a ficção jurídica se constitui como benefício odioso, que não deve, jamais, prosperar.

58. Para que tais privilégios odiosos sejam derrubados pelos meios devidos, portanto, é função da Administração Tributária, dentro dos limites a ela permitidos por Lei e pela Constituição, restringir suas influências nocivas o máximo possível. Para que se possa ao menos mitigar os efeitos danosos à igualdade e à concorrência gerados por tal privilégio odioso, é preciso que seja aplicado o princípio da Capacidade Contributiva e da Igualdade em conjunto e, a partir de tal aplicação, constatar-se que não se aproveitem aos vendedores os privilégios indevidos aproveitados pelo comprador em outras situações.

### **C. PEDIDOS**

59. Ante o exposto, a Recorrida submete que:

- a. Seja reconhecido o caráter contratual do ônus financeiro;
- b. Seja reconhecida a inexistência de imunidade no presente caso, mantendo-se a oneração;
  - i. Caso se entenda que há de se falar em imunidade no caso em questão, pede-se que seja mantida a oneração, por incapacidade de segregação de receitas.
- c. Seja reconhecida a justeza da desoneração de ICMS Importação, nos termos arguidos;
- d. Seja reconhecida a justeza da oneração por afetação na Ordem Econômica.

Termos em que,

Pede deferimento.

---

<sup>3</sup> As tabelas em anexo são transcrições de dados obtidos nos seguintes sítios eletrônicos: <<https://www.valor.com.br/valor1000-mobile/2017/as1000maiores/16462>>; <<https://www.valor.com.br/valor1000-mobile/2017/as1000maiores/16608>>; <<https://www.valor.com.br/empresas/5460321/lucro-da-rede-d%3For-sobe-19-em-2017>>; e <<https://www.valor.com.br/valor1000-mobile/2014/as1000maiores/11360>>. Todos foram acessados em 15.09.2018, às 16h 22,

Porto Alegre, 15 de setembro de 2018

Equipe 109

## D. ANEXOS

### Anexo 1 – Dados referentes ao Hospital Albert Einstein

Hospital Albert Einstein
Razão social: Sociedade Beneficente Israelita Brasileira Hospital Albert Einstein
Classificação em 2016: 232,0
Classificação em 2015: 239,0
Sede: SP
Setor de Atividade: Serviços Médicos
Receita líquida: 2.520,0
Var. receita líquida (em %): 11,8
Capital (origem): BR
Lucro líquido (em R\$ milhões): 258,8
Var. lucro líquido (em %): 15,2
Margem líquida (em %): 10,3
Rentab. do PL (em %): 10,5
Lucro da ativ. (em R\$ milhões): 215,8
Lucro financ. (em R\$ milhões): 38,6
Lucro não oper. (em R\$ milhões): 0,0
Ebitda (em R\$ milhões): 341,1
Var. ebitda (em %): 13,4
Ativo total (em R\$ milhões): 3.262,3
Patrim. líquido (em R\$ milhões): 2.456,80
Endiv. oneroso (em R\$ milhões): 330,8
Nível de endiv. geral (em %): 32,8
Nível de endiv. oneroso (em %): 13,5
Liquidez corrente (em pontos): 2,85
Crescim. sustent. (em pontos): 1,0008

## Anexo 2 – Dados referentes ao Hospital Sírio Libanês

Hospital Sírio Libanês
Razão social: Sociedade Beneficente de Senhoras Hospital Sírio Libanês
Classificação em 2016: 305,0
Classificação em 2015: 377,0
Sede: SP
Sector de Atividade: Serviços Médicos
Receita líquida: 1.849,7
Var. receita líquida (em %): 37,3
Capital (origem): BR
Lucro líquido (em R\$ milhões): 258,2
Var. lucro líquido (em %): 199,5
Margem líquida (em %): 14,0
Rentab. do PL (em %): 19,8
Lucro da ativ. (em R\$ milhões): 268,2
Lucro financ. (em R\$ milhões): -10,0
Lucro não oper. (em R\$ milhões): 0,0
Ebitda (em R\$ milhões): 337,1
Var. ebitda (em %): 90,8
Ativo total (em R\$ milhões): 2.196,7
Patrim. líquido (em R\$ milhões): 1.305,10
Endiv. oneroso (em R\$ milhões): 576,0
Nível de endiv. geral (em %): 68,3
Nível de endiv. oneroso (em %): 44,1
Liquidez corrente (em pontos): 1,82
Crescim. sustent. (em pontos): 1,0914

### Anexo 3 – Dados referentes ao Hospital 9 de Julho

Hospital 9 de Julho
Razão social: Hospital 9 de Julho S.A.
Classificação em 2013: 680
Classificação em 2012: 924
Sede: SP
Setor de Atividade: Serviços Médicos
Receita líquida: 585,5
Var. receita líquida (em %): 70,4
Capital (origem): BR
Lucro líquido (em R\$ milhões): -27,2
Var. lucro líquido (em %): -140,5
Margem líquida (em %): -4,7
Rentab. do PL (em %): -7,4
Lucro da ativ. (em R\$ milhões): -33,5
Lucro financ. (em R\$ milhões): -7,4
Ebitda (em R\$ milhões): -4,6
Var. ebitda (em %): -148,8
Ativo total (em R\$ milhões): 642,1
Patrim. líquido (em R\$ milhões): 366,25
Endiv. oneroso (em R\$ milhões): 37,3
Nível de endiv. geral (em %): 75,3
Nível de endiv. oneroso (em %): 10,2
Liquidez corrente (em pontos): 0,86