

**II TAX MOOT COMPETITION BRASIL**

---

**EQUIPE nº 109**

**MEMORIAL DA RECORRENTE**

---

**RECORRENTE**

Hospital Santa Casa de Misericórdia.

**RECORRIDA**

Estado do Rio Grande do Sul.

Porto Alegre, 15 de setembro de 2018

Memorial do Hospital Santa Casa de Misericórdia

" RECORRENTE "

## **Sumário**

|   |    |
|---|----|
| A. DOS FATOS .....  | 13 |
| B. DO MÉRITO.....   | 14 |
| I. Da não incidência do ICMS .....  | 14 |
| i. A repercussão jurídica do ICMS e o real contribuinte.....  | 14 |
| ii. Interpretação teleológica referente à imunidade .....   | 17 |
| a. A extensão da imunidade tributária subjetiva ao contribuinte de fato e a proteção ao direito à saúde .....                         | 17 |
| iii. A necessária interpretação econômica e extensiva relativa à imunidade .....  | 19 |
| a. Interpretação econômica .....  | 19 |
| b. Interpretação extensiva.....   | 20 |
| II. Violação da livre concorrência e da neutralidade: A não-incidência do ICMS de importação e os reflexos na produção nacional ..... | 24 |
| i. A incidência do ICMS-Importação.....   | 24 |
| ii. O prejuízo à produção nacional .....  | 25 |
| III. Competência e separação de poderes.....  | 27 |
| IV. O princípio da seletividade e a essencialidade dos medicamentos .....   | 28 |
| C. DOS PEDIDOS .....  | 30 |

## Termos definidos

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>Art(s).</b>    | Artigos  |
| <b>Inc.</b>       | Inciso   |
| <b>STJ</b>        | Superior Tribunal de Justiça   |
| <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>PIS/COFINS</b> | Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social   |
| <b>LC</b>         | Lei Complementar   |

## Referências

### ÍNDICE NORMATIVO

|                                   |   |
|-----------------------------------|---|
| <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>Constituição Federal</b>       | BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.   |
| <b>Lei Complementar 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. 68 STJ</b>                  | BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção, em 15.12.1992 DJ 04.02.1993, p. 775  |
| <b>S. 94 STJ</b>                  | BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção, em 22.02.1994 DJ 28.02.1994, p. 2.961  |

## 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 Educação, 2018.  |
| <b>MACHADO</b>                         | Machado, Hugo de Brito. In. <b>Grandes Questões atuais de direito tributário</b> . 6º volume. Coord. Rocha, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2002.  |
| <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>MARTINS e RODRIGUES<sub>a</sub></b> | Martins, Ives Gandra da Silva. Rodrigues, Marilene Talarico Martins. Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos – aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária. In. <b>Revista dialética de direito tributário</b> . São Paulo: Dialética, n. 196, 2012. |
| <b>BARRETO</b>                         | Barreto, Aires F. Contribuições sociais: imunidade das instituições beneficentes de assistência social. In. <b>Grandes questões atuais de direito tributário</b> . 3º volume coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999.  |
| <b>MUSGRAVE e MUSGRAVE</b>             | Musgrave, Richard A. Musgrave, Peggy B. <b>Public finance in theory and practice</b> . 5th.  |

|  |  |
|--|--|
|  | ed. McGraw-Hill Book Company. United States, 1989.   |
| <b>BALEEIRO</b>                        | Baleeiro, Aliomar. <b>Direito Tributário brasileiro</b> . Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.   |
| <b>GUASTINI</b>                        | Guastini, Ricardo. <b>Dalle Fonti alle norme</b> . 1ª. ed. Torino: G. Giappichelli Editore, 1990.  |
| <b>ARAGÃO, TAYAH, ROMANO</b>           | Aragão, Paulo; Tayah, José Marco; Romano, Letícia Danielle. <b>Reflexiones Sobre Derecho Latinoamericano</b> : Estudios en Homenaje a la Profesora María Susana Ciruzzi. 17. ed. Buenos Aires: Derecho Latino, 2015.   |
| <b>MARTINS e RODRIGUES<sub>b</sub></b> | Martins, Ives Gandra da Silva. Rodrigues, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária das instituições de assistência social, à luz da Constituição Federal. <b>Revista Dialética de Direito Tributário</b> . São Paulo: Dialética, n. 38, p. 108-123. 1998. |
| <b>OLIVEIRA</b>                        | Oliveira, Ygor Werner. O sistema constitucional econômico, as liberdades de concorrência e as imunidades tributárias. <b>Revista Thesis Juris</b> , V.3, N.2, pp. 472. São Paulo: Uninove, 2014.   |

## ÍNDICE DE PRECEDENTES

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| <b>STF, AI 785.459-AgR/RS</b> | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 785.459-AgR/RS, Rel. Min. Celso De Mello, Segunda Turma, DJe de 19/12/2011.                |
| <b>STF, AI 484.661-AgR/RS</b> | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 484.661-AgR/RS, Rel. Min. Ayres Britto, DJ 17.11.2006                                      |
| <b>STF, RE 203.755/ES</b>     | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 203.775/ES. Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 08.11.1996                        |
| <b>STF, RE 311.626-AgR/PA</b> | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário em Agravo Regimental n° 311.626. Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe de 26/6/2009    |
| <b>STF, AI 669.257-AgR/RS</b> | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento em Agravo Regimental n° 669.257. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 17.4.2009 |
| <b>STF, AI 476.664-AgR/RS</b> | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento em Agravo Regimental n° 476.664. Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe, 07.05.2010.   |
| <b>STF, AI 675.567/RS</b>     | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 675.567. Rel. Min. Dias Toffoli, DJe, 15.12.2010   |

|                             |  |
|-----------------------------|--|
| <b>STF, AI 719.014/SP</b>   | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 719.014/SP. Rel. Min. Ellen Gracie. DJe, 17.03.2011   |
| <b>STF, AI 831.455/SP</b>   | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 831.455, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe, 03.02.2011   |
| <b>STF, AI 836.299/SP</b>   | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 836.299. Rel. Min. Marco Aurélio, DJe. 16.03.2011   |
| <b>STF, RE 386.125/RS</b>   | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 386.125. Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ, 08.09.2005.  |
| <b>STF, AgR 803.906/SP</b>  | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo n° 803.906. Rel. Min. Roberto Barroso. DJe. 29.03.2014   |
| <b>STF, RE 540.725 AgR</b>  | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário em Agravo Regimental n° 540.725. Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, Dje 13.3.2009                                |
| <b>STF, RE 210.251 EDv</b>  | Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n° 210.251. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel p. acórdão Min. Gilmar Mendes. DJ. 28.11.2003. |
| <b>STF, RE 594.996-6/RS</b> | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 594.996-6. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 10.08.2016.   |
| <b>STF, RE 439.796 /PR</b>  | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 439.796. Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJe. 17.03.2014.   |



|                               |   |
|-------------------------------|---|
| <b>STF, RE 630.790/RG</b>     | Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 630.790. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Dje 15.04.2011                           |
| <b>STF, RE 835.818/PR</b>     | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 835.818. Rel. Min. Marco Aurélio. Dje, 29.08.2017.  |
| <b>STF, RE 240.785-2/MG</b>   | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº STF, RE 240.785-2. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ. 24.08.2006  |
| <b>STF, REsp 1.615.196/SC</b> | Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº1.615.196/SC, Rel. Min. Felix Fischer, DJ. 27.08.2018  |
| <b>STF, RE 212209/RS</b>      | Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 212209/RS, Min. Marco Aurélio, j. 23.06.1999, DJe 14.02.2003.                                     |
| <b>STF, AI 633911 AgR/SP</b>  | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 633911/SP, Rel. Min. Eros Grau. j. 27.11.2007, DJe 01.02.2008.                |
| <b>STF, AI 678603-AgR/SP</b>  | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 678603/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 25.08.2009, DJe 23.10.2009.             |
| <b>STF, ARE 897254 AgR/PR</b> | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 897254/PR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, j. 27.10.2015, DJe 14.12.2015. |
| <b>AI 510439 AgR/SP</b>       | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 510439/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 26.06.2012, DJe 14.08.2012.          |
| <b>AI 651873 AgR/SP</b>       | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº   |

|   |  |
|---|--|
|   | 651873/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 04.10.2011, DJe 04.11.2011.  |
| <b>RE 524031 AgR/SP</b>                   | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 524031/SP, Rel. Min. Ayres Britto, j. 30.08.2011, DJe, 11.11.2011.      |
| <b>STF, RE 582461/SP</b>                  | Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 582461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18.05.2011, DJe 18.08.2011.                           |
| <b>STJ, REsp 1131476/RS</b>               | Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1131476. Rel. Min. Luiz Fux. DJ 09.12.2009. DJe. 01.02.2010.                                   |
| <b>STJ, AgRg no REsp 1090782/RJ</b>       | Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1090782. Rel. Min. Luiz Fux. DJ 19.10.2010. DJe 04.11.2010.               |
| <b>STJ, AgRg no AgRg no Ag 1020121/SP</b> | Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo nº 1020121/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 10.08.2010, DJe 26.08.2010. |
| <b>STJ, REsp 1105349/RJ</b>               | Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº1105349. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ. 28.03.2017. DJe. 07.04.2017.                  |
| <b>STJ, REsp 903394/AL</b>                | Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 9033994/AL, 2006/0252076-9, Rel. Min. Luiz Fux, J. 24.03.2010, DJe. 26.04.2010.               |
| <b>STJ, AgRg no REsp 1069894/RJ</b>       | Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1069894/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, J. 18.11.2008, DJe. 01.12.2008.   |

|  |  |
|--|--|
| <b>STJ, EDcl no AgRg no Ag 615403/SP</b> | Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo nº 615403/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 28/10/2008, DJe 12/11/2008. |
| <b>STJ, REsp 770017/MG</b>               | Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 770017/MG, 2005/0106297-7, Rel. Min. Mauro Campbel Marques, J. 16.09.2008, DJe. 29.10.2008.               |
| <b>STJ, REsp 861231/RS</b>               | Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 861231/RS 2004/0167720-0, Rel. Min. Casto Meira, J. 07.11.2006, DJe 17.11.2006.                           |
| <b>STJ, EDcl no REsp 835202/PR</b>       | Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 835202/PR, Rel. Min. José Delgado, j. 27.02.2007, DJe 22.03.2007.                |
| <b>STJ, REsp 657707/RJ</b>               | Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 657707/RJ, 2004/0063992-2, Rel. Min. José Delgado, J. 28.09.2004, DJe 16.11.2004.                         |
| <b>STJ, EREsp 699292/SP</b>              | Superior Tribunal de Justiça - Embargos ao Recurso Especial nº 699292/SP 2006/0017836-0, Rel. Min. José Delgado, J. 26.04.2006, DJe 22.05.2006.              |
| <b>STF, RE 89173/SP</b>                  | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 89173. Rel. Min. Moreira Alves. DJ. 28.12.1978.  |
| <b>STF, RE 225671 AgR/SP</b>             | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225671. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ. 08.11.1996   |
| <b>STF, RE 210251/SP</b>                 | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 210251. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ. 28.11.2003.  |

|                              |  |
|------------------------------|--|
| <b>STF, RE 193969 ED/SP</b>  | Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 193969/SP. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ. 08.11.1996.   |
| <b>STF, RE 186175 ED/SP</b>  | Supremo Tribunal Federal. Embargos Divergentes nos Embargo Declaratório Recurso Extraordinário nº 186175. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ. 17.11.2006 |
| <b>STF, AI 215163 AgR/MG</b> | Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 215163. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ. 08.11.1996.   |
| <b>STF, RE 237497 AgR/SP</b> | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 273497/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Dje 18.10.2002.                      |
| <b>STF, RE 225778 AgR/SP</b> | Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 225778/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16/09/2003, Dje 10.10.2003.     |
| <b>STF, RE 330817/RJ</b>     | Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 330817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 08/03/2017, Dje 26.02.2018.                            |
| <b>STF, RE 574.706/PR</b>    | Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, Rel. Min. Carmen Lúcia, Dje. 16.05.2008  |
| <b>STF, RE 191.346-1/RS</b>  | Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 191.346-1/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Dj. 20.11.1998                                       |

## **A. DOS FATOS**

1. A Recorrente, Hospital Santa Casa da Misericórdia de Porto Alegre, é uma entidade privada e filantrópica sem fins lucrativos que atua na área da saúde. Ela oferece serviços aos seus pacientes tanto de forma onerosa quanto gratuita – apesar de o presente Recurso Extraordinário abordar apenas fornecimento de medicamentos aos necessitados em seus serviços de natureza gratuita.
2. Ela se enquadra no conceito constitucional de assistência social presente no art. 203, inc. IV. e protege um direito social: a saúde (art. 6º, CF) que, além de ser um direito de todos, é um dever do Estado (art. 196, CF). Conforme plenamente permitido pelo art. 199, §1º, CF, a Recorrente possui convênio com o Sistema Único de Saúde, sendo que parte de suas receitas (aquelas destinadas ao fornecimento gratuito de medicamentos) advém de subsídios públicos.
3. Sendo uma instituição de assistência social, ela já foi reconhecida como beneficiária de imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, alínea *c*, da CF, não podendo ser onerada relativamente ao seu patrimônio, renda ou serviços [CARRAZZA, 2012, p. 547]. Vale ressaltar que a Recorrente cumpre com todos os requisitos previstos em lei e necessários para garantir tal posição, quais sejam: aqueles presentes no art. 14, do CTN – conforme comprovado nos autos deste processo. Apesar de ser uma entidade imune, ela foi obrigada a suportar o repasse econômico do ICMS referente à operação realizada com seu fornecedor de medicamentos, sediado no mesmo estado.
4. Visando reverter tal injustiça, a Recorrente ajuizou ação judicial a fim de que o Poder Judiciário determine a aplicação da imunidade tributária, da qual desfruta, ao ICMS incidente nessa aquisição.
5. A partir da improcedência da ação (justificada pela inaplicabilidade da imunidade à Recorrente, já que esta configura como contribuinte de fato) e com o esgotamento de todas as outras instâncias ordinárias, restou-lhe apenas a interposição do presente Recurso Extraordinário a este C. Supremo Tribunal Federal para que seja reconhecida a imunidade constitucional da Recorrente, assegurando-lhe o direito de não arcar com o ônus econômico do ICMS incidente na aquisição de medicamentos destinados gratuitamente para o tratamento de doenças.

## **B. DO MÉRITO**

### **I. Da não incidência do ICMS**

#### **i. A repercussão jurídica do ICMS e o real contribuinte**

6. Primeiramente, faz-se necessário esclarecer algumas características do ICMS para que se possa introduzir a desejada fundamentação acerca da repercussão jurídica do mesmo. A título de esclarecimento, a incidência do ICMS se dá sobre as operações comerciais em que ocorra a transferência jurídica de mercadoria. Isso quer dizer que não o mero deslocamento de mercadoria, mas a efetiva alteração de sua titularidade jurídica.
7. Como determina a LC 87/1996, em seu art. 13, inc. IX, §1º, o ICMS integra sua própria base de cálculo, a qual é o valor da operação, caracterizando uma cobrança do imposto “por dentro”, uma vez que compõe o preço da mercadoria. Sendo assim, o imposto incide sobre as vendas líquidas e acaba sendo transferido na cadeia por meio de seu preço, até que alcance o consumidor final, o qual representa o único elo da cadeia que não possui direito ao crédito, suportando financeiramente a exação. Ademais, o ICMS é, obrigatoriamente, não-cumulativo, nos termos do art. 155, §2º, inc. I, da CF. A dedução do imposto pago na cadeia anterior tributa apenas o valor adicionado realizado por ela [BALEEIRO, 2015, pp. 595-602].
8. Dito isso, vale ressaltar que o imposto supracitado, até alguns anos atrás, era visto como um imposto próprio, sendo relevante a sua repercussão econômica. Entretanto, diante de decisões proferidas pelo STF, com destaque para o *leading case* RE 574.706/PR, e outros julgados como o RE 835.818/PR e RE 240.785-2/MG, que reconheceram a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, entende-se que o imposto possui natureza jurídica semelhante ao do IPI, ou seja, as receitas percebidas pelo particular referente ao ICMS não caracterizam receita própria, mas receita de terceiros. Logo, repercute juridicamente [CASSULI in ARAGÃO; TAYAH; ROMANO, 2015, p. 127]. A presente afirmação é de extrema importância, como será explicitado nos seguintes parágrafos.
9. O imposto próprio se diferencia do imposto de terceiro. Se diferenciam na medida em que o primeiro é aquele que compõe o próprio custo da mercadoria ou serviço prestado pelo contribuinte; o segundo está orientado pela responsabilidade tributária. Neste último, o tributo a ser suportado por um contribuinte é arrecadado e recolhido aos cofres públicos por outro, assemelhando-se ao IPI, no qual é instituído como ônus incidente, a princípio, sobre a industrialização de produtos, cujo real contribuinte não é o industrial,

mas sim o adquirente do produto industrializado [CASSULI in ARAGÃO; TAYAH; ROMANO, 2015, p. 133].

10. Ao falar-se em contribuinte, vemos a adoção de duas titulações comuns. Tem-se o “contribuinte de fato”, que é aquele que efetivamente suporta o ônus tributário (ou seja, o consumidor final) e “contribuinte de direito”, que faz o recolhimento do tributo. Contudo, tais titulações são meramente econômicas, não sendo passível de utilizá-las com conotações jurídicas. Não se pode tomar como certas as definições supracitadas como sinônimos das reais figuras envolvidas na relação tributária [CASSULI in ARAGÃO; TAYAH; ROMANO, 2015, pp. 136-137]. Tal afirmativa verifica-se, por exemplo, no voto do Ministro Carlos Velloso, proferido no RE 191.346-1/RS:

“[...] contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco.” [RE 191.346-1/RS, p. 462]

11. Quando se fala em imposto de terceiro, verifica-se uma repercussão jurídica do tributo, diferentemente de efeitos puramente econômicos. Isto porque, recolher imposto de terceiro implica na existência de uma lei que assim o determine. Logo, a assunção da obrigação tributária só possui importância jurídica quando estabelecida em lei [CASSULI in ARAGÃO; TAYAH; ROMANO, 2015, p. 137], ou seja, determinado fenômeno não ocorre de fato, mas de direito.
12. À vista disso, juridicamente só existe um contribuinte, ou seja, o supracitado contribuinte real, o qual ou estará recolhendo imposto próprio ou imposto de terceiro. Tal tratativa pode ser vista como verdadeira, na medida em que eventual restituição (art. 166 do CTN) somente está permitida e assegurada ao contribuinte que efetuou o pagamento, independente de tal pagamento ter sido feito em nome próprio ou de terceiro [CASSULI in ARAGÃO; TAYAH; ROMANO, 2015, p. 137].
13. Além disso, Célia Gascho Cassul afirma:

“[...] E, em se tratando de ICMS é o que ocorre na substituição tributária para frente, quando a lei determina que o imposto das etapas posteriores da circulação de mercadorias deve ser recolhido antecipadamente pelo substituto tributário. O substituído é o verdadeiro contribuinte e o repasse do ônus a ele não é apenas econômico, mas jurídico.” (Grifos próprios) [CASSULI in ARAGÃO; TAYAH; ROMANO, 2015, p. 137].

14. Deixa-se transparecer com clareza o entendimento de que se está atribuindo ao ICMS a mesma característica do IPI, ou seja, não se trata de um imposto próprio, como havia

consolidado o STJ nas Súmulas 68 e 94. Com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, ele deixa de ser imposto próprio para adentrar na classificação de imposto de terceiro.

15. É certo e pacífico que o não recolhimento do IPI na data aprezada implica na responsabilidade penal pelo crime de apropriação indébita, uma vez que o montante destinado ao imposto foi juridicamente repassado a terceiro, a quem compete suportar o ônus tributário, a arcar com os efeitos jurídicos da obrigação [*CASSULI in ARAGÃO; TAYAH; ROMANO, 2015, p. 143*]. A mesma responsabilização passou a ser aplicada ao ICMS, diante da decisão proferida em 27/08/2018 pelo STJ, no REsp 1.615.196/SC, o qual versa sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS caracterizando crime de apropriação indébita. Com isso, a possível omissão do recolhimento do ICMS caracterizaria crime de apropriação indébita., confirma-se tal entendimento. Tal decisão, ao criminalizar o não recolhimento do imposto, confirma, novamente, que as receitas percebidas pelo particular referente ao ICMS configuram receitas de terceiros.
16. Em suma, o ICMS, diante das decisões proferidas pelo STF e STJ, caracterizou-se como um imposto de terceiro, o qual possui uma repercussão jurídica – assim como a repercussão jurídica que ocorre no IPI. Neste tipo de repercussão não se tem a diferenciação entre o contribuinte de fato e o de direito. Aquele que adquire certo produto e arca com o ônus incidente da tributação é o contribuinte real.
17. Tendo em vista o presente conteúdo, aplicando-o ao presente caso, é possível inferir que a classificação da entidade de assistência social como contribuinte de fato para dispensar a aplicação de sua imunidade configura uma argumentação meramente econômica, advinda de um fato econômico, que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco aqui trabalhada. Equivoca-se aquele que adota a repercussão econômica ao caso em questão. Isto porque, a repercussão do ICMS é jurídica e não econômica, uma vez que se está diante de um imposto de terceiros, determinado por lei. Por conseguinte, juridicamente, a Recorrente seria contribuinte ao recolher receitas de terceiro, no caso, o Estado – sendo este o único que “fatura” com a incidência do imposto.
18. Na relação entre o fornecedor de medicamentos e a entidade, ao enxergar um fato meramente econômico, considera-se erroneamente a entidade como contribuinte de fato da relação, tendo que arcar com o repasse do tributo inserido no preço, mas não com o tributo em si. Por não arcar com o tributo em si, mas apenas com um efeito translativo do próprio imposto, e por tratar-se de um contribuinte de fato, não se deveria conceder



imunidade tributária. Entretanto, tem-se que a Recorrente, na verdade, seria real contribuinte, ainda que consumidora do medicamento fornecido.

19. Ela é a verdadeira contribuinte e a repercussão do ônus a ela não é econômico, mas sim jurídico. Sendo jurídico, equiparam-se os contribuintes, não utilizando as titulações econômicas. Paralelamente ao IPI, o real contribuinte no imposto de terceiros passa a ser aquele que consome os produtos industrializados – no caso, a medicação – e não aquele que a produz, pois é o adquirente dos produtos que suporta juridicamente o tributo.
20. A Recorrente, ao se equiparar com contribuinte de direito, não pode suportar tais tributos, pois o único elo da cadeia que suportará financeiramente a exação é o consumidor final – ou seja, o beneficiário. Sendo assim, deve-se aplicar a imunidade na operação ora analisada.

**ii. Interpretação teleológica referente à imunidade**

**a. A extensão da imunidade tributária subjetiva ao contribuinte de fato e a proteção ao direito à saúde**

21. Como demonstrado no item “*i. A repercussão jurídica do ICMS e o real contribuinte*”, o contribuinte adquire status de contribuinte de direito perante a repercussão jurídica do tributo. Entretanto, caso o Excelso Supremo Tribunal Federal continue a compreender que a Recorrente se enquadra na figura de contribuinte de fato, será demonstrado a seguir os motivos para a extensão da imunidade subjetiva a esse contribuinte na operação de compra de medicamentos para a distribuição gratuita.
22. A CF representa um corpo de normas destinado a limitar o Poder do Estado frente às liberdades e direitos individuais dos cidadãos. Diante disso, na interpretação de seus enunciados, assume um papel relevante o método teleológico, como meio para tornar eficazes os princípios e valores escolhidos pela sociedade para conformar o ordenamento jurídico fundamental – com o qual há de se harmonizar toda a legislação infraconstitucional como pressuposto de validade [*MARTINS e RODRIGUES<sup>a</sup>, in Revista Dialética de Direito Tributário, 2012, p. 241*].
23. O método teleológico tem como foco o bem jurídico tutelado pelo enunciado legal, ou seja, tem por critério a finalidade subjacente à norma. A interpretação da norma deve ser otimizada visando a preservação do valor do bem jurídico, introduzindo um elemento material ao método jurídico.
24. À vista disso, é necessário que se faça a interpretação teleológica do art. 150, inc. VI, alínea c, que trata da imunidade tributária concedida às Entidades de Assistência Social.

25. Sabe-se que a imunidade constitui o instrumento fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como é o caso de assistência à saúde [MARTINS e RODRIGUES<sup>b</sup>, 1998, in. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 119]. A imunidade assegura liberdade coletiva, buscada e construída pela própria sociedade civil. [SCHOUERI, 2018, p. 468].
26. A assistência e a proteção à saúde são feitas tanto pelo Estado quanto pela sociedade. Quando pela sociedade, são realizadas mediante assistência social pelas Entidades de Assistência Social, representando um dever de solidariedade [MARTINS e RODRIGUES<sup>b</sup>, 1998, in. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 123]. Concede-se a imunidade tributária a essas entidades sem fins lucrativos, como versa o art. 150, inc.VI, alínea “c” da CF.
27. A Assistência social está entre as funções do Estado. Quando uma entidade privada assume essas tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, a atividade do estatal, atuando no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva. Quando se trata de uma entidade sem fins lucrativos destinada à assistência social, qualquer imposto que sobre ela incidisse implicaria em um desvio de recursos dessa área para outras finalidades estatais, ou, ainda, em um desperdício, se os recursos fossem para a mesma área [SCHOUERI, 2018, pp. 467-468].
28. Isto posto, verifica-se que o bem jurídico tutelado pela norma de imunidades das Entidades de Assistência Social que se encontram na mesma posição que a Recorrente, ou seja, que prestam serviços de saúde gratuitos, é o direito a saúde – direito fundamental assegurado pelos art.196 da CF. A norma, portanto, tem como finalidade proteger da maneira mais efetiva o direito a saúde garantidos a todos os cidadãos.
29. Tal finalidade, no entanto, só seria alcançada na medida em que a imunidade alcançasse a Recorrente, suposta contribuinte de fato. A proteção do constituinte só seria cumprida se a imunidade alcançasse o contribuinte de fato. A Entidade em questão desempenha relevantes funções de cunho social e seu objetivo final é o bem-estar social, atuando-se nas funções inerentes do Estado.
30. Diante da finalidade da norma, a Recorrente merece o reconhecimento da imunidade. Torna-se incoerente com a proteção do supracitado bem jurídico que não se conceda tal direito, fazendo com que haja o repasse do ônus tributário à Entidade. Isto porque a

instituição de assistência social é voltada a atividades sem fins lucrativos, logo, falece-lhes capacidade econômica de contribuir [BALEEIRO, 2015, p. 153]. Portanto, ao repassar o ônus tributário para a Recorrente, faz com que ela suporte financeiramente a exação, acaba por dificultar o exercício de suas atividades de cunho social perante o oferecimento de um direito de saúde de qualidade. Tem-se aqui, o Estado indo contra os seus próprios interesses de disponibilizar serviços de saúde efetivos.

31. Conclui-se que, tendo em vista a interpretação teleológica da norma, deve-se estender a imunidade tributária versada à Recorrente, ainda que se entenda que esse seja contribuinte de fato, para que dessa forma, seja protegido – e não violado – o bem jurídico do direito à saúde.

**iii. A necessária interpretação econômica e extensiva relativa à imunidade**

**a. Interpretação econômica**

32. A interpretação econômica objetiva a realidade econômica subjacente às normas jurídicas [BALEEIRO, 2015, p. 1070]. Transportando-se esse método interpretativo para o caso em questão, deduz-se que os reflexos econômicos do ônus financeiro arcado pela Recorrente devem ser considerados no debate sobre a desoneração.
33. O ICMS é um imposto que incide de maneira indireta, isto é, há um repasse econômico referente ao valor do tributo recolhido. Dessa maneira, quem realmente suporta o ônus financeiro do pagamento do tributo é o consumidor [BALEEIRO, 2015, p. 527] – no caso, a Recorrente. E esse encargo torna-se um encargo ainda maior em razão do chamado cálculo por dentro: o valor do ICMS é inserido na sua própria base de cálculo (ou seja, no preço da mercadoria), ensejando a cobrança do imposto sobre o imposto [CARRAZZA, 2012, p. 355].
34. A EC 33/2001 alterou certos dispositivos do art. 155 da CF e admitiu a possibilidade de fixação da base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre (§2º, inc. XII, alínea “a”) – consolidando uma prática que já não era nova nas operações mercantis [BALEEIRO, 2015, p. 593]. Essa alteração constitucional impôs uma obrigação ao legislador complementar de estabelecer a inclusão do valor do imposto em sua própria base de cálculo [MACHADO, in. *Grandes questões atuais sobre Direito Tributário*, 6º volume, 2002, p. 167]. Não há como contestar esse cálculo, pois a jurisprudência é pacífica no sentido de considera-lo constitucional. Em 2011, o STF ratificou essa jurisprudência firmada desde 1999 no RE 212209/RS. Vários são os julgados do próprio STF neste sentido, dentre os quais: AI n.º 633911-AgR, AI n.º

678603-AgR, ARE 897254 AgR/PR, AI 510439 AgR/SP, AI 651873 AgR/SP, RE 524031 AgR/SP e RE 582461/SP.

35. Defende-se aqui a consideração da repercussão econômica oriunda do recolhimento do ICMS. Nota-se uma concordância com Baleeiro, que defendia ser a imunidade extensível ao ICMS, já que, por conta de seus efeitos econômicos, haveria desfalques no patrimônio, dominação da eficácia dos serviços prestados ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza [BALEIRO, 2015, p. 141].
36. Ademais, a repercussão econômica é amplamente utilizada pelo STJ em casos de repetição de indébito em tributos indiretos - como, por exemplo, no REsp 1131476/RS: a argumentação versa no sentido de negar provimento em razão de não haver repercussão econômica ao contribuinte de direito, posto que há a transferência do encargo financeiro ao contribuinte de fato. Dentre os julgados, encontram-se: AgRg no REsp 1090782/RJ, AgRg no AgRg no Ag 1020121/SP, REsp 1105349/RJ, REsp 903394/AL, AgRg no REsp 1069894/RJ, EDcl no AgRg no Ag 615403/SP, REsp 770017/MG, REsp 861231/RS, EDcl no REsp 835202/PR, REsp 657707/RJ e EREsp 699292/SP.
37. Negar os impactos da repercussão econômica quando se trata de imunidade, mas aceitá-los em casos de restituição é demasiado contraditório e representa incoerência jurisprudencial. E tal situação é agravada nos casos em que se utiliza a repercussão econômica para denegar a restituição (beneficiando a Fazenda), e não a aceita para a aplicação de imunidade (que favorece o contribuinte) – demonstrando clara violação à isonomia. E, mesmo que se alegue que tal repercussão é de difícil verificação, responde-se: é apenas uma questão de prova [BALEIRO, 2015, p. 138], tão recorrente nos precedentes mencionados.
38. Além de ser obrigada a pagar um tributo que não lhe era devido, a Recorrente sofreu dos males oriundos de características específicas desse imposto. Destarte, o grave encargo financeiro suportado pela Recorrente não pode ser desconsiderado da análise aqui enfrentada, devendo ser invocado para fins de desoneração.

**b. Interpretação extensiva**

39. O instituto da imunidade tributária não pode ser restringido pela literalidade de seus dispositivos. Ela deve ser interpretada extensivamente, o que não significa acrescentar palavras à lei, mas sim levar à aplicação de um texto normativo até os limites pretendidos pelo Constituinte [CARRAZZA, 2012, p. 520] – a interpretação extensiva é,

pois, aquela que estende a compreensão do texto da lei até o limite máximo de sua possibilidade expressiva [TORRES, 2013, p. 155].

40. A interpretação extensiva dialoga com a interpretação teleológica, explicitada supra. A interpretação de preceitos imunizantes há de ser sempre generosa, pois expressa a vontade do legislador constituinte de preservar de tributação valores de relevante significado político, social, religioso, econômico, etc. Essas normas constitucionais devem ser interpretadas teleologicamente e da forma mais ampla possível (interpretação extensiva), em sintonia com a regra *in dubio pro imunitatem*. E essa interpretação extensiva é resultado da própria escolha do Pretório Excelso. É vedado adotar interpretação restritiva das regras de imunidade tributária, sob pena de restarem esvaziados os escopos constitucionais que motivaram o Constituinte originário a forjá-la. O melhor a ser feito, como já restou demonstrado nesse memorial, é uma interpretação teleológica, ou seja, buscar o sentido e o bem jurídico que protegem. [CARRAZZA, 2012, pp. 552 e 553]
41. Quanto à previsão do art. 150, inc. VI, alínea “c”, da CF, que prevê apenas a imunidade relacionada aos conceitos de renda, patrimônio e serviços, a interpretação extensiva também deve ser aplicada. Esse é o entendimento defendido por Baleeiro no tocante à imunidade dos entes públicos, que é análoga a da Recorrente (já que ambos realizam atividades essencialmente estatais): naquelas situações nas quais os entes públicos, como adquirentes de mercadorias, suportam, economicamente, a transferência do ICMS incidente na operação, deveriam estar incluídos dentro da imunidade [BALEIRO, 2015, pp. 137 e 138].
42. Apesar de esse não ter sido primariamente o entendimento majoritário do STF, percebe-se que houve uma alteração na interpretação jurisprudencial quanto à imunidade relativa ao ICMS. Em um momento prévio, o STF se apegou a uma abordagem meramente formal quanto aos conceitos de renda, patrimônio e serviços, mas abandonou-a paulatinamente [BALEIRO, 2015, p. 141]. Viu-se uma tendência de afastar a corrente restritiva, outrora majoritária, que não concebia imunidade nas hipóteses em que a pessoa imune adquirisse bens para o seu ativo, ou para o seu uso e consumo [BALEIRO, 2015, p. 141].
43. Indo ao encontro dos argumentos firmados, o STF adotou, em decisão unânime no RE 203.775/ES, entendimento ampliativo referente aos fatos e situações abrangidos pela

imunidade [ÁVILA, 2012, p. 298]. Como destaques do voto do Ministro Relator Carlos Velloso:

“Como o ICMS, tal qual o IPI e o IOF, são classificados, no CTN, como impostos sobre produção e a circulação (CTN, Título III, Capítulo IV, arts. 46 e segs.), costuma-se afirmar que não estão eles abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição.

A objeção, entretanto, não é procedente.

É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tributária tem aplicação, às inteiras.

[...]

Ruy de Barros Monteiro, que escreveu trabalho a respeito do tema (...) demonstra que o Supremo Tribunal Federal, em numerosos julgamentos, rejeitou a tese fiscalista (RIL 93 e ss). É que não cabe distinguir, para os efeitos da imunidade tributária, entre bens e patrimônio (RE 88.671-RJ, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ 90/263). Ora, o patrimônio se constitui do conjunto dos bens. Destarte, se o bem tem como dono a entidade coberta pela imunidade, esse bem integra o patrimônio dessa entidade, motivo por que a imunidade tem aplicação às inteiras.” [RE 203.775, pp. 2 e 4].

44. A imunidade, então, abrange os impostos classificados pelo CTN como impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, como também aqueles que, ainda que classificados como impostos que incidem sobre a produção ou circulação, repercutem no patrimônio das entidades – ou seja, alcança também os impostos indiretos. É relevante não a classificação conferida ao imposto, mas sim a repercussão causada pelo bem adquirido (no mercado interno ou externo) no patrimônio da entidade imune [ÁVILA, 2012, pp. 299 e 300] – definindo patrimônio como sendo todo o conjunto de bens móveis e imóveis, e direitos da entidade [MARTINS e RODRIGUES, in. *Revista Dialética de direito Tributário*, 2012, p. 186]. Os medicamentos adquiridos pela Recorrente deveras estão contidos em seu patrimônio e, por conseguinte, não devem ser onerados.
45. Assim como esse precedente, tem-se diversos outros: RE 87913/SP, RE 89173/SP, RE 193969/SP, RE 186175/SP, RE 225671 AgR/SP, RE 210251/SP, RE 193969 ED/SP, RE 186175 ED/SP, AI 215163 AgR/MG, RE 237497 AgR/SP e RE 225778 AgR/SP. Ademais, essa tendência de interpretação ampliada do STF é evidenciada em casos envolvendo outros temas relacionados à imunidade tributária como, por exemplo, na aplicação da imunidade do art. 150, inc. VI, alínea “d”, da CF, aos livros eletrônicos (RE 330817/RJ). E, o fato de a Recorrente prestar, também, o atendimento aos seus

pacientes de forma onerosa não impede a desoneração, pois as atividades da entidade de assistência social não precisam ser exclusivamente gratuitas [MARTINS e RODRIGUES, in. *Revista Dialética de direito Tributário*, 2012, p. 191]. Esse foi o raciocínio adotado pelo STF no RE 74792/BA: o fato de a entidade de assistência social cobrar dos não associados e que podem pagar não lhe tira a condição de entidade de assistência social. Não é a gratuidade da prestação ou do serviço, que lhe oferece a característica de assistência social. [BARRETO, in. *Grandes Questões atuais de Direito Tributário*, 3º volume, 1999, p. 26]

46. Uma outra abordagem interessante sobre o referido tema se dá pela teoria de equivalência econômica dos tributos [SCHOUERI, 2018, p. 64]: os tributos, apesar de serem apresentados como profundamente diversos, são economicamente equivalentes – “(...) *there are certain pairs of taxes which may look different but which are in fact equivalent*” [MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1989, p. 214].
47. A base da tributação, em termos econômicos, sempre será a renda. Os diferentes tributos apenas captam diferentes momentos nos quais essa renda se manifesta: “*One helpful way of distinguishing among types of taxes is to consider their point of impact in the circular flow of income and expenditures in the economy*” [MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1989 p. 212].
48. Afinal, a tributação sempre versará sobre a renda, seja ela captada ao momento em que é auferida, poupada ou consumida – o imposto, então, será pago quando a renda é auferida, poupada ou consumida. Sob essa perspectiva, o consumidor habitualmente será atingido em uma parcela de sua renda ao consumir. [SCHOUERI, 2018, p. 67] Deste modo, o ICMS em questão incide não sobre o consumo em si, mas sim sobre a renda consumida da Recorrente, o que possibilita a compatibilização da operação ora em análise ao dispositivo constitucional.
49. Independentemente da lógica adotada – se os conceitos de renda, patrimônio e serviços devem ser interpretados extensivamente abarcando o ICMS ou se a tributação sobre o consumo deve ser na verdade interpretada como sendo sobre a renda consumida –, a operação realizada pela Recorrente está abrangida no art. 150, inc. VI, alínea c, da CF, não podendo ser onerada.

## **II. Violação da livre concorrência e da neutralidade: A não-incidência do ICMS de importação e os reflexos na produção nacional**

### **i. A incidência do ICMS-Importação**

50. Sucede que, nas operações de importação de bens e serviços, o ICMS tem como contribuinte por excelência aquele que realiza a atividade de importação. Ou seja, o encargo tributário é suportado pelo importador, o qual se caracteriza como contribuinte de direito [SOARES DE MELO, 2018, p. 376].
51. Suponha-se que a Recorrente importe os medicamentos que estão sendo onerados pelo Estado do Rio Grande do Sul. No caso, a entidade de assistência social seria contribuinte de direito, tendo em vista sua relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto (art. 121, parágrafo único, inc. I, do CTN), o qual é a prática de uma operação de importação de insumos. [CARRAZZA, 2015, p. 70]
52. Sabe-se, como já restou demonstrado, que essa é entidade privada promotora de filantropia e possui a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CF/88, suprimindo todos os requisitos da imunidade subjetiva constitucionalmente assegurada. Tal imunidade se aplica a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito. Diante disso, sendo a Recorrente contribuinte de direito, desfruta de imunidade nas operações de importação de medicamentos. O entendimento observado em sucessivos julgamentos no STF confirma que o direito à imunidade supracitado abrange o ICMS incidente na importação de bens utilizados na prestação de serviços pelas entidades de assistência social sem fins lucrativos. Tal entendimento é confirmado em diversos julgados, dentre os quais se destaca:

“Tributário. ICMS. Imunidade. Operações de importação de mercadoria realizada por entidade de assistência social. (...) A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF, abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos.”

(AI 669.257-AgR, Rel. Min Ricardo Lewandowski - AI 669.257 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Dje 17.4.2009)

53. Ademais, o entendimento desse paradigmático julgado citado pode ser visto em: ARE 803.906/SP, AI 675.567/RS, AI 785.459-AgR, AI 719.014/SP, AI 831.455/SP, AI 836.299/SP, RE 386.125/RS, AI 476.664-AgR/RS.
54. Vale destacar que a importação de medicamentos pela Recorrente não se enquadra na discussão acerca do art. 150, inc. VI, alínea “c”, §4º e 155, §2º, inc. IX, alínea “a”, da



CF, tratada nos RE 439.796/PR e RE 630.790-RG, cujo entendimento é o de incidência do ICMS na importação de mercadorias. Enquanto a hipotética demanda (*parágrafo 51*) versa sobre a imunidade tributária de instituições de assistência social com relação à incidência do ICMS-Importação, os dois precedentes acima citados, diferentemente, analisam a possibilidade ou não de incidência do ICMS sobre a importação de bens, realizada por pessoas que não se dediquem ao comércio – questão já superada com a vigência da EC 33/2001.

55. Ademais, caso não fosse concedida a não-incidência do ICMS-Importação em tal operação, seria violado o princípio da não-cumulatividade, presente no art. 155, §2º, inc. I, da CF. Isto se dá, em se tratando de ICMS, pela obrigatoriedade da inclusão do valor do tributo na sua base de cálculo. O valor cobrado a título de tributo é um custo para o empreendimento e tende a ser incorporado no preço da operação, que faz parte do valor da operação. Sendo assim, a quantia paga passa a fazer parte da base de cálculo da operação subsequente. Caracteriza-se um efeito translativo da cobrança do ICMS [*RE 439.796-PR, p.9*].
56. A repetição do efeito translativo ao longo dos processos de produção e distribuição de bens e serviços promove a acumulação da carga tributária, a qual é repassada a cada elo subsequente, até chegar ao consumidor final – que acaba por arcar com o ônus da tributação (*preço*).
57. Sendo a entidade de assistência social importadora do medicamento, mas não consumidora final do mesmo – uma vez que os consumidores finais são os beneficiários do programa de saúde oferecido pela entidade de assistência social –, verificar-se-ia um acúmulo da carga tributária. Acúmulo este identificado pela impossibilidade de repasse para o elo subsequente diante do caráter gratuito do serviço prestado.
58. Perante o exposto, conclui-se que, caso o Hospital importasse os medicamentos, objeto de debate, seria exonerado do pagamento de tributos pela não-incidência do ICMS-Importação sobre suas mercadorias.

**ii. O prejuízo à produção nacional**

59. Entre os objetivos fundamentais da Constituição, tem-se a garantia do desenvolvimento econômico nacional, constituindo-se o Mercado como o elemento estruturante do Sistema Econômico. Não há como manter o referido Sistema, pautado em uma economia capitalista, sem a existência da liberdade concorrencial [*OLIVEIRA, in Revista Thesis Juris, 2014, p.486*].

60. A livre concorrência tem como pressuposto a existência da livre-iniciativa [SCHOUERI, 2005, p. 94]. A livre concorrência preza não somente pelo amplo acesso dos particulares ao mercado, como também permite que os agentes econômicos consigam se manter na produção e circulação de bens e serviços. Além disso, ela é regulada pelo Estado, que busca compatibilizá-la com os interesses sociais.
61. Diante disso, verifica-se que seria agressivo à livre concorrência e aos interesses nacionais colocar a produção nacional em posição desfavorável, a qual sofre internamente com a incidência do ICMS [BALEIRO, 2008, p.381], enquanto as operações de importação supracitadas (i) não sofreriam incidência do ICMS-Importação.
62. De acordo com a Análise Econômica do Direito, toda escolha pressupõe um custo de oportunidade, ou seja, um *trade off*. Na medida em que essas escolhas devem ser realizadas, os agentes econômicos ponderam os custos e benefícios de cada alternativa, adotando uma conduta racional maximizadora, cujas condições e circunstâncias lhes traz mais bem-estar [TIMM, 2013, p. 23]. Sendo assim, diante de uma alteração na estrutura de incentivos (por exemplo, o preço), é possível que o agente adote uma conduta divergente, realizando novas escolhas [TIMM, 2013, p. 24].
63. Dado que os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano, aptos a alterar escolhas e ações dos cidadãos [TIMM, 2013, p. 258], diante da não-incidência do ICMS na importação, muitos compradores nacionais na mesma situação da Recorrente seriam incentivados a comprar medicamentos importados ao invés de domésticos, tendo em vista o menor valor a ser desembolsado na compra daqueles.
64. A incidência do ICMS nas operações domésticas, no caso, acaba por distorcer os preços de mercado, uma vez que incentiva os consumidores a buscarem fornecedores internacionais, alterando o equilíbrio entre oferta e demanda nacional. Em suma, se negada a concessão de benefício para entidades de assistência social detentoras de imunidade subjetiva garantida constitucionalmente na compra de medicamentos essenciais para prestação de serviço médico gratuito à população, surgiria um incentivo para que tais entidades optassem por importar tal bem, frente à não-incidência do ICMS – explicitada no item II.i. Logo, teríamos uma afronta à livre concorrência: os fornecedores e produtores nacionais se encontrariam em posição desfavorável comparado aos seus concorrentes situados no exterior.

65. Como o Estado visa aquecer o mercado interno e permitir o desenvolvimento das indústrias e do comércio nacional, seguindo o princípio da neutralidade, sem que viole a livre concorrência e que se conceda benefício a mercadoria estrangeira, verifica-se a necessidade de se conceder a não-incidência do ICMS sobre os medicamentos comprados internamente pela Recorrente, colocando o produto nacional no mesmo patamar do importado.

### III. Competência e separação de poderes

66. A partir da reflexão acerca da possibilidade de ser proferida decisão favorável à Recorrente, insurge o debate referente à extrapolação das competências do Poder Judiciário e, por conseguinte, da separação dos poderes (prevista no art. 2º, da CF). Deve-se afastar tal posição e a ideia de ativismo judicial, pois o Poder Judiciário não estaria inovando no campo normativo, mas simplesmente cumprindo o seu dever de interpretar e aplicar o texto da lei – que muitas vezes é ambíguo por natureza, o que enseja que tal indefinição seja superada.

67. A problemática da interpretação jurídica possui conexão íntima à da separação de poderes do Estado. O ideal a ser alcançado é a harmonia: o Direito Tributário, justamente por se estruturar a partir do discurso do legislador, requer complementação harmoniosa da atividade interpretativa realizada no processo judicial. [TORRES, 2013, p. 150].

68. A interpretação busca a compreensão e o alcance do sentido do texto normativo. O seu objetivo básico é garantir a unidade do Direito, mercê da harmonia entre os seus princípios, categorias e palavras. Interpretar é dar normatividade à Constituição e às leis – concretizar, atualizar e tornar eficazes as respectivas normas. [TORRES, 2013, pp. 145 e 149]. Face a um caso complexo e dependente de conceitos indeterminados (com múltiplos significados), o órgão jurisdicional terá que empreender uma atividade interpretativa a fim de solucioná-lo.

69. Nesse contexto, é pertinente suscitar a relação entre norma e texto. Apesar de a interpretação depender 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.]. E a interpretação jurídica liga-se não apenas ao texto, como também ao problema enfrentado [TORRES, 2013, p. 144]. Como dispõe Ricardo Guastini: “interpretare è decidere il significato di un testo legislativo. Dunque interpretare è

*produrre una norma. Per definizione, le norme sono prodotte dagli interpreti”*  
[GUASTINI, 1990, p. 87].

70. A norma, portanto, não preexiste à interpretação. Ao contrário, é seu produto. A interpretação é um trabalho puramente cognoscitivo, cujo escopo é a reconstrução do significado do texto. Este não dá publicidade a normas, mas sim a textos, a cujos enunciados são conferidos significados por meio da hermenêutica. [CARRAZZA, 2012, p. 520] É por meio da interpretação que se busca a construção da norma, extraída dos enunciados [SCHOUERI, 2018, p. 739]. O intérprete, assim, constrói o direito mediante o processo de escolha dentre as várias normas – ele descobre a norma a partir dos preceitos inseridos nos textos legais [SCHOUERI, 2018, pp. 744 e 745].
71. A concessão de imunidade tributária possui como causa justificativa a facilitação, por meio da exclusão de encargos tributários, à consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado [ÁVILA, 2012, p. 273]. Tem-se aqui uma relação entre interpretação e teleologia, sendo que a última se preocupa com a finalidade (e o objetivo) pela qual o texto se propõe [TORRES, 2013, p. 154] – podendo ser definida como uma forma de argumentação que pode advir de várias técnicas interpretativas.
72. Assim, desrespeitar essa finalidade seria equivalente à violação do próprio texto, muito embora a interpretação literal contemplasse a hipótese. O Poder Judiciário deve, portanto, realizar a sua atividade interpretativa observando os fins propostos pelo texto (que é objeto de interpretação) – caso contrário, estaria configurada uma ofensa ao mesmo, o que significaria uma violação da competência judicial.
73. Conclui-se que não há que se falar em ativismo judicial: o órgão jurisdicional está apenas cumprindo o seu dever de interpretar e aplicar o texto da lei. O Poder Judiciário, ao se posicionar no sentido de entender que a imunidade é aplicável ao caso em tela, não estaria elaborando novas normas sobre imunidade tributária, posto que essa decisão estaria consoante às finalidades preconizadas no texto.

#### **IV. O princípio da seletividade e a essencialidade dos medicamentos**

74. Apresenta-se subsidiariamente às linhas argumentativas acima desenvolvidas a aplicação do Princípio constitucional da Seletividade, o qual exige que operações jurídicas com mercadorias essenciais, idôneas a preservar a vida e a saúde dos indivíduos (no caso, os medicamentos) recebam, em matéria de ICMS, tratamento fiscal favorecido [CARRAZZA, 2012, p. 522].

75. O ICMS, sendo um instrumento de extrafiscalidade (definida como o emprego de meios tributários para fins não fiscais, e sim ordinários, disciplinando comportamentos dos contribuintes), poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias (art. 155, §2º, inc. III, da CF). As mercadorias de primeira necessidade (como são os medicamentos adquiridos pela Recorrente) são menos onerados, pois o encargo econômico do ICMS recai na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade – ou seja, as alíquotas são fixadas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias [CARRAZZA, 2012, pp. 506, 507 e 510].
76. Logo, a seletividade opera tanto na técnica tributária (fiscalidade), manejando alíquotas das diferentes mercadorias e serviços, quanto na indução de comportamento (extrafiscalidade), indicando caminhos que o Estado deseja serem tomados pelo contribuinte.
77. A destinação gratuita de medicamentos realizada pela Recorrente coopera com a promoção da saúde, considerada como um direito social e um objetivo constitucional a ser permanentemente perseguido pelo Poder Público, e garante os direitos relativos à saúde – previstos, respectivamente, no caput dos arts. 6º e 196, e no caput do art. 194. Busca-se reduzir a oneração dos negócios jurídicos realizados com o fim de preservar a vida e a saúde das pessoas. [CARRAZZA, 2012, pp. 509, 514 e 516].
78. O verbo “poderá” presente no art. 155, §2º, inc. III, da CF, aparenta conferir à seletividade o status de mera faculdade, o que poderia dificultar a sua aplicação aos casos concretos. No entanto, uma interpretação sistemática da CF, que consagra o Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva, permite contornar tal adversidade. [BALEIRO, 2015, p. 209] Lembrando que leis tributárias devem ser interpretadas sistematicamente, harmonizando o texto legislativo com o ordenamento jurídico como um todo [CARRAZZA, 2012, pp. 520 e 521] – ou seja, os conceitos e institutos jurídicos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, objetivando atingir a unidade do Direito [TORRES, 2013, p. 153].
79. Quando se está em face de direitos fundamentais, prevalece o preceito *in dubio contra fiscum*. Ao se deparar com uma lei tributária que repercute no campo de direitos fundamentais à saúde, o aplicador deve interpreta-la de modo favorável ao contribuinte, ainda que, para isso, precise ir além da interpretação literal. [CARRAZZA, 2015, P. 520] A interpretação que melhor atende ao princípio da dignidade da pessoa humana (no qual se insere o direito à saúde) é a conforme à Constituição [CARRAZZA, 2012, pp. 521 e

522] – que é uma presunção de constitucionalidade da lei, a que deve recorrer o intérprete nos casos de dúvida [TORRES, 2013, p. 151]

80. O Princípio da Seletividade objetiva atender o Princípio da Capacidade Econômica, pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem. Não obstante, não há que se cogitar essa transferência no presente caso, tendo em vista que a Recorrente não onera os pacientes para os quais se destinam os medicamentos adquiridos. Ademais, em relação aos gêneros de primeira necessidade (como os medicamentos oferecidos aos enfermos), não há liberdade de consumo, apenas necessidade, motivo pelo qual tem-se uma obrigatoriedade na redução da carga tributária incidente sobre tais bens. [BALEIRO, 2015, p. 209]
81. Diante do que fora apresentado, caso a Recorrente não seja desonerada por completo com base nos argumentos explicitados nos itens anteriores, o ônus financeiro por ela carregado deve ser reduzido em virtude da essencialidade dos medicamentos por ela adquiridos, em conformidade ao Princípio constitucional da Seletividade.

### **C. DOS PEDIDOS**

D. Ante ao exposto, a Requerida, submete que:

- (i) deve haver a desoneração referente ao repasse do ICMS decorrente da operação realizada com o seu fornecedor de medicamentos; e
- (ii) caso entenda-se não ser aplicável a desoneração por completo, reduza a quantia desse encargo econômico, haja vista a argumentação envolta no Princípio da Seletividade.

Termos em que,

Pede deferimento

Porto Alegre, 15 de setembro de 2015

Equipe 109