

Consultor Tributário: Tributos, mercado nacional e saúde

Spacca

Uma das mais expressivas novidades da tributação nos últimos tempos foi a vinculação de medidas adotadas na proteção do mercado nacional. Talvez o Brasil tenha sido o mais honesto de todos os países nesse movimento, ao estimular a presença de componentes nacionais, ampliar a proteção da indústria nacional e adotar outras medidas coerentes com essa política. E, com isso, fortalecem-se os empresários brasileiros, os trabalhadores e o mercado consumidor, ademais de servir como fator de redistribuição de riqueza, para redução de pobreza e outros males sociais.

Apesar de alguns dos membros do G-20 e da OCDE serem os primeiros a contestarem as práticas brasileiras recentes, eles próprios, para manterem tributos (além de renda, trabalho e produção) nos limites de suas soberanias, acabam de pôr em evidência o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), com medidas sugeridas para reduzir os chamados planejamentos tributários “agressivos”, mas que tem como fundamento prático evitar a saída de meios de produção ou de riquezas dos seus territórios. Um eufemismo bem sucedido de medidas fortemente protecionistas.



O tributo, no Estado Democrático e *Social* de Direito, prevalece como meio para financiamento do Estado, mas não se pode reduzir à “neutralidade” cega do liberalismo de antanho, ao tempo que cumpre o papel solidarista de concretização de políticas públicas ou sociais e de fomento à produção nacional. Por isso, é inegável que o tributo deve manter coerência com o conceito de “mercado interno”, uma vez que favorece a geração de riquezas e tem capacidade de aumentar a empregabilidade e o consumo das pessoas. E isso amplia-se tanto mais quando se trata da aplicação de imunidades, isenções ou incentivos fiscais vinculados a impostos ou contribuições.

Como bem demonstrou Amartya Sen, com o que conquistou o Prêmio Nobel de Economia em 1998, ao examinar o papel dos direitos humanos no desenvolvimento, não é o nível da riqueza de um estado ou território elemento exclusivo para identificação do grau de desenvolvimento atingido, mas sim o reconhecimento e a garantia das liberdades substantivas de que os membros dessa sociedade desfrutam [\[1\]](#), a permitir a realização daquilo que valorizam, mediante expansão das oportunidades e da possibilidade de interferir positivamente no crescimento de todos os membros da comunidade. Ora, se o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam (atingidas por liberdades chamadas de instrumentais, que são aquelas políticas, econômicas, oportunidades sociais, garantia de transparência e segurança protetora), a liberdade deve ser alçada à condição de fim primordial e principal meio do desenvolvimento, como observou Amartya Sen.

Os sistemas do direito tributário e da economia devem, pois, ser convergentes para possibilitar o equilíbrio entre a liberdade ou os interesses individuais e aqueles princípios que concretizam a justiça tributária e social. Como alude James Buchanan, o caráter redistributivo da tributação presta-se à transferência de riquezas de um grupo para outro, na busca de efetividade da justiça redistributiva. Por isso, nas economias de países emergentes [\[2\]](#), como o Brasil, os impostos indiretos devem desempenhar papel de aceleração do crescimento de determinadas regiões, permitir a alocação uniforme de recursos,

harmonizar os preços e reduzir a pobreza.

Para melhor compreensão, cumpre avaliar hipótese na qual fique patente como a aplicação do sistema tributário sem conexão com esses fundamentos redistributivos do mercado interno pode gerar externalidades na economia, perda de empregos, de capital e de tecnologia, assim como redução da capacidade de financiamento de serviços públicos fundamentais, como é o caso da saúde.

Tomemos como exemplo a imunidade aplicada à aquisição de bens destinados ao patrimônio das entidades filantrópicas de saúde. Em virtude de o custo do produto nacional restar majorado pela agregação dos tributos indiretos (IPI, ICMS, PIS e Cofins), os produtores nacionais de materiais de uso e consumo ou equipamentos médicos, odontológicos, hospitalares, laboratoriais, radiológicos no Brasil, suportam severa perda de competitividade, decorrente de equívocos na aplicação da imunidade, numa concorrência discriminatória em favor dos estrangeiros, pela preferência de aquisição de produtos importados, pautada pelo menor preço. E, quanto aos adquirentes desses bens ou mercadorias, hospitais públicos e filantrópicos, manifesta-se evidente redução das possibilidades de atendimento aos pacientes.

As regras de imunidades tributárias devem priorizar o mercado nacional e não podem servir de fomento à indústria estrangeira, a proporcionar vantagens às importações de bens ou mercadorias e transferências de empregos e capital para outras nações. Toda imunidade tributária, se não representa gasto público ou redução da capacidade de arrecadação, por ser uma delimitação de “competência impositiva”, que ao menos sirva ao estímulo das finalidades essenciais das entidades, como são aquelas dedicadas à proteção da saúde, e aos empregos dos trabalhadores brasileiros e melhoria tecnológica do mercado nacional (artigo 219 da Constituição).

A imunidade tributária das entidades médicas e de assistência social encontra-se no artigo 150, inciso VI, alínea “c” e parágrafo 4º e no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição e tem como objetivo a concretização de direitos fundamentais à saúde, à vida, à assistência social e tantos outros. No entanto, esta imunidade tem sido aplicada de modo restritivo, limitadamente aos chamados impostos “diretos”. Quanto aos ditos impostos e contribuições “indiretos”, nas aquisições de produtos e equipamentos médicos de produtores nacionais, a imunidade vê-se afastada, sob a alegação de que as instituições de assistência social figuram, nestas operações, como “contribuintes de fato”.

De fato, na jurisprudência dominante do STF, equipamentos de tomografia ou próteses odontológicas importadas por entidades de assistência social não suportam a incidência de IPI, Imposto de Importação, ICMS, PIS e Cofins. Quanto ao tratamento dos tributos nacionais, a matéria está pendente de “repercussão geral”.

Não obstante outros obstáculos à competitividade da indústria nacional de equipamentos e produtos destinados a uso médico-hospitalares, o argumento fiscal para afastar aplicação da imunidade tributária nas aquisições dos referidos bens por instituições de saúde públicas ou filantrópicas justifica-se pela exigência da condição de “contribuintes de direito”. Assim, quando a entidade imune promove *importação direta* dos bens que irão compor seu *patrimônio*, como aparelhos e equipamentos hospitalares, ou mercadorias de uso e consumo, a imunidade é aceita, dado que a entidade será considerada como “contribuinte de direito”. De outra banda, os *mesmos equipamentos*, quando adquiridos pela mesma *entidade*, no *mercado interno*, estarão sujeitos à incidência de todos estes *tributos indiretos* (IPI, ICMS, PIS e Cofins), apenas por ser, a *entidade*, qualificada como “contribuinte de fato”.

Não precisa muito esforço para entender que isso não tem o menor cabimento e só se presta a reduzir a capacidade de atendimento médico dos hospitais públicos e filantrópicos do país, pelo maior gasto com os preços adicionados dos tributos pagos ao próprio Estado.

As instituições de assistência social imunes, devido às limitações de recursos, pela necessidade de redução dos seus gastos, findam por dar preferência às compras internacionais. Essa escolha baseia-se unicamente em motivos tributários, fruto da restrição interpretativa praticada sobre a norma de imunidade, mas que, ao final, pela restrição das administrações tributárias federal e estaduais, volta-se contra toda a cadeia produtiva brasileira, além de ser prejudicial aos valores de proteção da saúde.

Não nos demoramos para afirmar a aplicação da imunidade nas aquisições de bens por instituições sem fins lucrativos, quando destinados para a finalidade essencial do setor da saúde, sejam essas aquisições operadas no mercado interno ou mediante importações, sem distinção de qualquer espécie. Não se trata de alguma “tese” ou quejando, mas de firme interpretação dos valores e da literalidade das normas constitucionais. Algo que defendemos desde a promulgação do texto constitucional.

Ora, se a imunidade abrange todos os impostos e contribuições para seguridade social, sobre patrimônio imobiliário ou mobiliário e serviços, sua interpretação há de estender-se às operações de aquisição de bens destinados a compor o patrimônio da entidade ou seus serviços, sempre que vinculados às suas *finalidades essenciais* (art. 150, VI, ‘c’ e § 4º, da CF). Por conseguinte, impõe-se aqui uma interpretação conforme a *Constituição*, no encontro entre os valores que informam a imunidade, da proteção da saúde e daqueles princípios que asseguram a não discriminação, a livre concorrência e a proteção do mercado interno, aos critérios típicos da imunidade.

Destarte, três fundamentos devem merecer destaque em nossa análise: (i) o alcance da imunidade das entidades sem fins lucrativos do setor da saúde, especialmente quanto ao patrimônio e os serviços dedicados às finalidades essenciais; (ii) o dever de desoneração da imunidade, com tratamento equivalente entre as aquisições oriundas de fornecedores nacionais e estrangeiros, pois o fato de ter-se a entidade imune como “*contribuinte de direito*”, nos atos de importação, não pode gerar discriminação, afetação à livre concorrência e prejudicar os produtores nacionais unicamente pela condição de “*contribuintes de fato*” assumida pela mesma entidade nas aquisições de idênticos bens ou insumos no mercado interno; e (iii) o alcance da imunidade aos impostos e contribuições, sem qualquer distinção quanto ao modo de incidência, desde que atendido o destino dos bens ou serviços às finalidades essenciais das entidades, para compor o patrimônio ou o serviço.

Não importa que o tributo seja classificado como “pessoal” ou que a situação colhida como “imune” limite-se à esfera jurídica da entidade, como a “renda”, o “patrimônio” ou o “serviço”. Antes, deve-se empregar uma hermenêutica que garanta a realização dos fins da imunidade de modo dinâmico, ou seja, com alcance sobre todos os bens e mercadorias que se destinem ao cumprimento das suas finalidades essenciais. Do contrário, estar-se-ia por cercear a imunidade, reduzir sua eficácia. E isso porque o *patrimônio* não se pode reduzir àquele *imobiliário*, a justificar a não incidência do IPTU; ou, no caso dos serviços, restringindo-se ao ISS sobre os serviços, ao não considerar os bens de uso e consumo utilizados como seus insumos, a exemplo do que ocorre com a imunidade dos livros, jornais e periódicos.

Não persiste na Constituição nenhuma disposição que autorize excluir da imunidade do art. 150, VI, ‘c’ e § 4º, da CF os chamados “tributos indiretos”, pela distinção entre “contribuinte de direito” e

“contribuinte de fato”, unicamente para afastar a imunidade das entidades por serem estas “contribuintes de fato”. A imunidade em questão não se limita pelo critério restritivo de “contribuinte de direito”, e não há nada na Constituição que justifique essa restrição.

Essa atitude hermenêutica restritiva do direito à imunidade, assegurada ao “contribuinte de direito”, e, de outra banda, afastada nos casos de aquisições de bens e mercadorias, por figurar na condição de “contribuinte de fato”, repita-se, distinção efetuada sem qualquer amparo no texto constitucional, resulta no motivo da incontestada discriminação de tratamento em favor dos produtos importados, quando a entidade de saúde será sempre qualificada como “contribuinte de direito” (importadora direta).

Quando os mesmos bens ou equipamentos são adquiridos no mercado interno, as entidades de saúde imunes, são consideradas como “contribuinte de fato”, expediente que se presta unicamente ao afastamento do direito à imunidade tributária, o que não faz sentido. Por uma, porque em contrariedade evidente aos fundamentos do art. 150, II, que veda a diferenciação de tratamento entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes; e por duas, porque vai de encontro ao valor consubstanciado no artigo 219, da CF, o qual reconhece o *mercado interno* como *patrimônio nacional* e declara que este deverá ser “*incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País*”. Em nenhum segmento essa necessidade pode ser mais sentida do que na saúde.

É, pois, absolutamente inconstitucional a distinção, de há muito combatida, entre tributos “diretos” e “indiretos”, para negar extensão da imunidade tributária a todos os bens e mercadorias adquiridos no mercado interno com esse mesmo destino, apenas pela distinção entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”. Essa distinção há de ter, como tem, relevância para permitir ou afastar a repetição de indébito ou compensação de tributos “indiretos”, mas nunca para definir a aplicação da imunidade do art. 150, VI, ‘c’ e § 4º, da CF, que tem por objetivo evitar que o custo dos tributos incidentes possa inibir o alcance dos direitos protegidos.

Por isso, a aquisição no mercado interno ou mediante importação desses bens ou mercadorias deve se realizar sem a incidência de imposto de importação, IPI, ICMS, PIS e Cofins (a). De fato, não logra compatibilidade com a Constituição entendimento que visa a restringir o alcance da imunidade na hipótese de aquisição no mercado interno, a pretexto de cuidar-se de “contribuinte de fato” (b). Esta é uma interpretação que não se coaduna com a *finalidade* da imunidade, como instrumento para concretização do direito à saúde e, ao mesmo tempo, cria odiosa desigualdade sobre a indústria nacional, prejudica a concorrência livre e saudável, reduz a empregabilidade, promove a desindustrialização e o estímulo à inovação e à capacidade de formação de capital tecnológico. Tudo isso, fruto de uma aplicação errática e amesquinhada do alcance da imunidade tributária.

Pertencem ao *patrimônio* das entidades de saúde sem fins lucrativos os bens imóveis e móveis necessários à realização das suas atividades, como são as máquinas, instrumentos e equipamentos registrados em seu ativo imobilizado destinados à prestação de serviços de saúde. Todos abrangidos pela imunidade, quando vinculados à finalidade essencial da entidade.

Quanto aos *serviços de saúde*, estes reclamam o emprego de diversos insumos. Por conseguinte, as mercadorias e o material de uso e consumo utilizados na prestação dos serviços de saúde devem ser abrangidos pela imunidade constitucional, na medida que esta não se limita apenas ao ato de “prestação

de serviço”. Quisesse o constituinte excluir unicamente o “imposto sobre serviços”, teria feito menção à imunidade no âmbito do artigo 156, da CF, ou referido o inciso III deste artigo, de modo expreso. Em verdade, pretendeu o constituinte afastar os impostos incidentes sobre os “serviços” amplamente considerados — e não de forma restrita ao campo material do ISS —, logo, a envolver os seus insumos, conjuntamente, pelo vínculo à *finalidade essencial* reclamado pelo parágrafo 4º do artigo 150, da CF.

A imunidade tributária não pode gerar externalidades negativas para fornecedores da indústria nacional de equipamentos médicos e assemelhados. O tratamento diferenciado dado pela legislação federal e estadual na aquisição de bens por entidades filantrópicas ou públicas de saúde, unicamente porque oriundos de (i) importação ou de (ii) aquisição no mercado interno, quando destinados diretamente aos seus serviços e finalidades essenciais, resulta violação ao princípio da isonomia. A discriminação encontra-se, pois, no *tratamento prejudicial* causado às instituições de assistência social, públicas ou filantrópicas, imunes, mas que pagam IPI, ICMS, PIS e Cofins ao adquirirem bens e mercadorias no mercado interno.

Essa agregação de tributos no “patrimônio” das entidades de saúde públicas ou filantrópicas contrariaria os objetivos da imunidade tributária. Efeito que só persiste quando se trata de bens destinados ao ativo imobilizado adquiridos de produtores nacionais, no mercado interno, pela alegação de “contribuinte de fato”. E isso porque, na importação, pelo fato de a entidade de saúde ser reconhecida como “contribuinte de direito”, não se perfaz a mesma agregação de tributos ao “custo”, porque aceita a imunidade. Ora, se a imunidade abrange todos os impostos e contribuições para seguridade social sobre patrimônio, imobiliário ou mobiliário, e serviços, sua interpretação há de estender-se às operações de aquisição de bens destinados a compor o patrimônio da entidade ou seus serviços, sempre que vinculados às suas finalidades essenciais (art. 150, VI, ‘c’ e § 4º, da CF), ou seja, consumidos ou empregados nas atividades essenciais na área da saúde.

Como se demonstra, é preciso ter coragem para enfrentar resistências negativas ao dever de proteção do mercado nacional, mediante o uso dos tributos em coerência com as exigências de estímulos à indústria brasileira, para preservação dos empregos, incremento de tecnologias e ampliação das capacidades produtivas e de formação de rendas. Em certos casos, isso sequer exige modificação normativa. Basta o compromisso com uma interpretação coerente com a concretização do princípio do Estado Democrático e *Social* de Direito na tributação. É verdadeiramente “social”, para permitir que todos tenham acessos e oportunidades, afinal, como diria João Guimarães Rosa, “A vida é assim: (...) o que ela quer da gente é coragem.”

[1] SEN, Amartya. *Development as Freedom*, Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 32 e ss.;

[2] BUCHANAN, James M.; BRENNAN, Geoffrey. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge: Cambridge, c1980, p. 162. Ver ainda: DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento: o papel e a estrutura das tarifas aduaneiras, dos impostos de consumo e dos impostos de venda*. São Paulo: Perspectiva, 1974. 265p. SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e uma Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 133. CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 51.

Date Created

22/05/2013