A tributação das vacinas no federalismo sanitário brasileiro

Padre Vieira, no seu magnífico *Sermão de Santo Antônio*, recorda que os tributos devem ser como o "sal", existir para "conservar", pois não se pode tirar dos homens o que é necessário para sua conservação, como indivíduo ou como coletividade.

O Supremo Tribunal Federal deverá julgar em breve a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 770, cuja liminar do Ministro Ricardo Lewandowski estabelece que os estados, os municípios e o Distrito Federal restam autorizados a vacinar a população, caso a União não forneça vacinas em quantidade suficiente.1 E também a Ação Cível Originária (ACO) 3.451, igualmente de relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, cuja liminar admite que aos estados e municípios possam importar e distribuir vacinas registradas por pelo menos uma autoridade sanitária estrangeira, quando a Anvisa não observe o prazo de 72 horas para a respectiva autorização. Contudo, os custos tributários com ICMS e PIS/Cofins podem reduzir esta capacidade de vacinação. Coisas da nossa cultura de impostos.

Ao mesmo tempo, surgem notícias de algumas iniciativas privadas destinadas a vacinar a população até setembro deste ano, como é o caso do movimento "unidos pela vacina", liderado por Luiza Trajano. Com isso, poderia haver importação ou até fabricação local da Coronavac (caso de São Paulo), da AstraZeneca, da Pfizer, da Jansen (Johnson & Johnson) ou mesmo da Sputnik. Em vista disso, ter-se-ia a compra de insumos, além de transporte e armazenamento, bem como a venda, armazenamento e transporte das vacinas. Desse modo, estas operações praticadas pelo setor privado suportariam incidências de ISS, ICMS ou de PIS/Cofins nas suas etapas, o que traria severo agravamento dos custos tributários agregados.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

No momento, excetuado o caso de São Paulo, as compras e vendas de vacinas estão concentradas nas relações entre a União e países estrangeiros. Contudo, tem-se a possibilidade de estados e municípios serem autorizados a procederem a vacinações, bem como os próprios entes privados, quiçá um pouco mais adiante. Daí se impõe a questão que não quer calar: faz sentido a União e os estados locupletarem-se com a cobrança de impostos ou contribuições sobre vacinas necessárias para salvar vidas e assegurar o funcionamento de toda a economia?

O Brasil tem sofrido com tantas perplexidades que talvez às pessoas sequer cause espanto saber que o Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), que reúne os 27 secretários de fazenda dos estados e do Distrito Federal, tenha se manifestado, por escrito, a favor da cobrança de ICMS sobre compras diretas de vacinas contra a Covid-19 adquiridas internamente dos laboratórios produtores, por municípios, estados ou a própria União, por falta de convênio que preveja alguma "isenção" específica.2 Isto sem falar do ICMS-Transporte incidente na logística, além das contribuições PIS/Cofins. Com isso, as vacinas suportariam um adicional para os próprios entes públicos, na ordem de mais de 30% do seu custo.

Nada mais estarrecedor. Aquela nota do Confaz evidencia a sanha arrecadatória a prevalecer sobre o direito à vida ou mesmo ao dever de garantir acesso da população às vacinas. São fatos como este que demonstram o quanto o federalismo fiscal brasileiro encontra-se numa crise profunda.

A União, pelo menos até este momento, não se manifestou sobre os regimes de tributação das contribuições PIS/Cofins incidentes sobre a produção de vacinas por estados, ou mesmo sobre o faturamento das pessoas jurídicas relacionadas com as operações de importação, distribuição ou venda, quando vendidos internamente ao setor público, aos entes filantrópicos ou mesmo aos privados. Em vista disso, o somatório dos tributos federais (PIS/Cofins) com aqueles estaduais (ICMS) e municipais (ISS) pode onerar sobremaneira os cofres públicos ao tempo da aquisição das vacinas, bem como para prestação dos serviços de vacinação.

O federalismo sanitário só não está pior por causa do SUS, que foi amplamente testado e se revelou fundamental no atendimento da população. Contudo, não esqueçamos que logo no início da pandemia, o STF foi chamado a decidir importantes questões relativas à divisão de competência entre os entes da federação na implantação das medidas sanitárias de controle adotadas por Estados e Municípios.3

A União pretendia centralizar todas as decisões de controle da pandemia, em franca contrariedade com as regras de competências comuns do art. 23, II, e concorrentes, do art. 24 da CF. O Tribunal, então, firmou posição de garantia da competência por parte da União, dos estados e municípios, em respeito ao federalismo cooperativo, mediante firme observância das competências comuns e concorrentes.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

O direito à saúde do povo está acima da autoridade de governantes episódicos. E esta é uma das virtudes de termos uma Constituição analítica e fundante de um Estado Democrático de Direito. Conforme o Art. 196, "*a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação*". Não se coaduna com este mandamento uma tributação excessiva e que prejudique o acesso da população à saúde, como regra que afirma tanto o direito social quanto o correlato dever do Estado em propiciar acesso igualitário aos meios de prevenção de doenças.

As vacinas serão exigidas como parte da liberdade de circulação das pessoas. O trânsito internacional, por exemplo, já traz esta autorização de controle. Como sabido, por meio do Decreto nº 10.212, de 30 de janeiro de 2020, foi promulgado o texto do *Regulamento Sanitário Internacional*, acordado na 58ª Assembleia Geral da Organização Mundial de Saúde, em 23 de maio de 2005, e aprovado pelo Congresso Nacional mediante o Decreto Legislativo nº 395, de 9 de julho de 2009. Este Regulamento entrou em vigor para o Brasil, no plano jurídico externo, em 15 de junho de 2007.[4] Dentre outros, este acordo estabelece, no seu art. 36, o dever de controle de vacinação ou outras medidas profiláticas sobre viajantes internacionais, inclusive mediante exigência de certificado de vacinação, sob pena da recusa de entrada no país.

Também veremos, em breve, inúmeras discussões internas sobre a exigência em empresas para que os empregados sejam vacinados, ou mesmo que as pessoas tomem parte em eventos ou atividades coletivas em geral. Por isso, o "acesso" das pessoas à vacina é essencial e não pode ficar à mercê de limitações orçamentárias, ou passe a suportar custos tributários excessivos.

Por todos esses motivos, o Confaz deve atualizar os convênios existentes, para que estes possam contemplar isenção às vacinas contra a Covid-19 ou mesmo aos insumos adquiridos, mesmo que seja por laboratórios privados. E, de igual modo, o transporte das vacinas e a respectiva venda direta aos entes públicos ou privados, neste caso, quando autorizado pelos órgãos competentes.

Vejamos alguns casos destes convênios do ICMS.

O Convênio ICMS 73/00 autoriza unicamente o Estado de São Paulo a conceder isenção do ICMS nas *importações* de insumos destinados à fabricação de soros e vacinas realizadas pelo Instituto Butantan e pela Fundação Butantan, quando de interesse do Ministério da Saúde. Bem marcado, apenas as "importações de insumos". Logo, não se aplicam o ICMS-Transporte ao serviço de transporte, ou mesmo ICMS-Mercadoria nas vendas das vacinas para hospitais filantrópicos ou para entes privados.

Há convênios em vigor que tratam da isenção de vacinas para várias doenças, mas estes não contemplam a fabricação das vacinas que se prestam ao combate ao vírus da Covid-19. É o caso do Convênio ICMS 95/98, no que concerne aos "*produtos imunobiológicos, kits diagnósticos, medicamentos e inseticidas, relacionados em anexo, destinados às campanhas de vacinação, Programas Nacionais de combate à dengue, malária, febre amarela, e outros agravos promovidas pelo Governo Federal*". Há outros convênios (ICMS nº 05/00), mas sem alcance direto à Covid-19.

O que mais se aproxima disto é o Convênio ICMS 28/20, de 3 de abril de 2020, alterou o Convênio ICMS 05/00, que autoriza os Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais a concederem isenção do ICMS

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

nas importações de insumos destinados à fabricação de vacinas e de acessórios de uso exclusivo em laboratórios realizadas pela Fundação Oswaldo Cruz e Fundação Ezequiel Dias. Nos seguintes termos:

"*Cláusula primeira Ficam os Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais autorizados a conceder isenção do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – incidente sobre as importações realizadas, respectivamente, pela Fundação Oswaldo Cruz e Fundação Ezequiel Dias, de vacinas e insumos (concentrados virais e/ou bacterianos) destinados à produção de vacinas de interesse do Ministério da Saúde relacionadas no Anexo Único deste convênio*." (…)

"*§ 1º O disposto nesta cláusula aplica-se também:*

I – às importações de acessórios laboratoriais, sem similares produzidos no país, para uso exclusivo das Fundações e sejam contemplados com isenção ou com alíquota reduzida a zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos Industrializados;

II – às importações de mercadorias ou bens destinados à pesquisa científica, à produção de medicamentos para o Sistema Único de Saúde (SUS) e à realização de diagnósticos e análises laboratoriais, das quais resulte transferência de conhecimento científico e tecnologia.".

Temos, ainda, como exemplo, o Convênio ICMS 63/20, de 30 de julho de 2020, que autorizou alguns estados a concederem "*isenção do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, no âmbito das medidas de prevenção ao contágio e de enfrentamento à pandemia causada pelo novo agente do Coronavírus (SARS-CoV-2), em relação às mercadorias constantes no anexo único deste convênio (…)"*. Contudo, também este não se aplica especificamente às vacinas produzidas no País e vendidas a entes públicos ou privados.

O Convênio ICMS 87/02 traz uma lista de fármacos e medicamentos que são isentos quando destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. Contudo, as vacinas para o coronavírus não integram a referida lista do Anexo Único até o momento. Ao mais, este Convênio exige, no art. 1, § 1º, que a isenção fica condicionada a que: "*I – os fármacos e medicamentos estejam beneficiados com isenção ou alíquota zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos Industrializados; e II – a parcela relativa à receita bruta decorrente das operações previstas nesta cláusula esteja desonerada das contribuições do PIS/PASEP e COFINS*". Portanto, enquanto a União não isentar as contribuições em apreço, os estados poderão recusar a isenção alegada.

Como se sabe, a Constituição, no seu art. 152, III, prescreve ser vedado à União "*instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*". Deveras, a União não poderia instituir isenções de alheia competência, a exemplo do ICMS sobre as vacinas. Ora, que a isenção do ICMS possa ficar condicionada à concessão de isenções federais de contribuições que sequer são compartilhadas com os entes federais, e que têm destinação para financiar a previdência social, aí já se verifica evidente inconstitucionalidade do Convênio ICMS 87/02. O que não é surpresa para quem acompanha os atos normativos emanados do Confaz.

Poderíamos estar livres destas dependências de convênios do ICMS para redução da tributação dos bens ou mercadorias adquiridos pelas unidades do federalismo, em observância das normas de imunidade

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

recíproca, se não fosse a decisão do STF, em repercussão geral, do RE 608.872, Pleno, de 23/2/17, quando a foi afastada a "imunidade tributária" no caso de aquisições de bens destinados ao patrimônio ou serviços dos hospitais públicos ou das entidades sem fins lucrativos (filantrópicos).

Ao analisar o alcance da imunidade do art. 150, inciso VI, alíneas “a” e “c”, da CF, o STF entendeu que o ICMS seria aplicável à aquisição, por hospitais públicos ou filantrópicos, de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de “contribuinte de fato”. Neste sentido, fixou a seguinte tese no tema nº 342: *“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido*.”

A imunidade tributária das entidades médicas e de assistência social encontra-se no art. 150, VI, c e § 4º e no art. 195, § 7º da CF 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 e vê-se afastada sob a alegação de que as instituições de assistência social figuram, nestas operações, como “contribuintes de fato”, quando na verdade destinam-se ao “patrimônio” ou “serviços” destas.

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*, e fabricados 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”. Nada mais

A distinção entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” não tem alcance constitucional para negar extensão da imunidade tributária a todos os bens e mercadorias adquiridos no mercado interno e que se destinam ao patrimônio ou aos serviços dos hospitais públicos ou filantrópicos. Esta separação até pode ser usada para permitir ou afastar a repetição de indébito ou compensação de tributos “indiretos”, mas nunca para definir a aplicação das imunidades do art. 150, VI, “a”, “c” e § 4º, da CF.

A manutenção da tributação do ICMS sobre a produção, venda ou transporte das vacinas para a Covid-19 renova a gravidade desta anomalia de se tributar equipamentos ou mercadorias de pessoas do federalismo (imunidade recíproca) ou das entidades sem fins lucrativos (imunidade de entidades de assistência social).

Destarte, esta incidência do ICMS, além de outros tributos, sobre vacinas contra a Covid-19, é mais uma das aberrações que nosso sistema tributário guarda sorrateiramente na nossa infinita “caixa de pandora tributária”. Enquanto o STF não nos socorre, resta-nos esperar a “piedade” do CONFAZ, para que seus “deuses” possam decidir sobre afastar a incidência do ICMS sobre as vacinas. E, de igual modo, dos legislativos municipais (ISS) ou mesmo da União (PIS/COFINS), quanto à desoneração dos respectivos tributos.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

1 A liminar concedida pelo Ministro Ricardo Lewandowski na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 770 estabelece que "*os Estados, Distrito Federal e Municípios (i) no caso de descumprimento do Plano Nacional de Operacionalização da Vacinação contra a Covid-19, recentemente tornado público pela União, ou na hipótese de que este não proveja cobertura imunológica tempestiva e suficiente contra a doença, poderão dispensar às respectivas populações as vacinas das quais disponham, previamente aprovadas pela Anvisa, ou (ii) se esta agência governamental não expedir a autorização competente, no prazo de 72 horas, poderão importar e distribuir vacinas registradas por pelo menos uma das autoridades sanitárias estrangeiras e liberadas para distribuição comercial nos respectivos países, conforme o art. 3°, VIII, a, e § 7°-A, da Lei 13.979/2020, ou, ainda, quaisquer outras que vierem a ser aprovadas, em caráter emergencial, nos termos da Resolução DC/ANVISA 444, de 10/12/2020*."

2 Veja-se o artigo da Jornalista Flávia Maia: Compra direta de vacinas contra a Covid-19 pode esbarrar na tributação (jota.info), publicado em 01/02/2021 no JOTA: "*Procurado pelo JOTA, o Confaz informou,* ***em nota,*** *que na hipótese de os estados e o Distrito Federal importarem vacinas não haverá a cobrança do ICMS, já que eles não vão cobrar o imposto deles mesmos. No entanto, se as vacinas forem importadas pela União ou pelos municípios, a situação fica mais delicada. Além disso, não há previsão de não incidência de ICMS caso um estado compre a vacina de outro* (sic)."

3 Vale lembrar aqui as ADI 6.343 e ADI 6.341 (Relator Min. Marco Aurélio) e a ADPF 672 (Relator Min. Alexandre de Moraes).

4 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10212.htm#anexo6

Date Created
10/02/2021

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.