



Parecer aprovado por
unanimidade
na reunião realizada
em *26/05/18*
Presidente da CDFT

INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB)

Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Indicação: nº 001/2018, objeto do Ofício nº SE-034/2018

Relator: JOSÉ ENRIQUE TEIXEIRA REINOSO



Projeto de Lei nº 8310/2017, de autoria da Deputada Renata Abreu, na Câmara dos Deputados, que altera a Lei nº 9.249/1995, referente ao benefício tributário a hospitais privados que fazem hemodiálise em pacientes do SUS.

Honra-me o Presidente desta seleta Comissão de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros, Dr. Adilson Rodrigues Pires, com a relatoria da indicação nº **001/2018**, que trata do Projeto de Lei nº 8310/2017, que altera a Lei Ordinária nº 9249/1995, nos seguintes termos:

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 14-A. Os hospitais e clínicas organizados sob a forma de sociedade empresária e que atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa **poderão excluir do lucro líquido do período, para efeito de apuração do lucro real, o lucro da**

1



exploração de serviços de hemodiálise prestados a pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS). ” (NR)

“Art.15...

§ 5º Na determinação da base de cálculo do imposto, de que trata o caput deste artigo, **os hospitais e clínicas que prestem serviços de hemodiálise a pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS), desde que organizados sob a forma de sociedade empresária e que atendam às normas da Anvisa, podem deduzir também as receitas provenientes de repasses do SUS em remuneração dos serviços de hemodiálise efetivamente prestados. ” (NR)**

Art. 2º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

O referido Projeto de Lei é absolutamente relevante na medida em que trata de tema relacionado a saúde pública nacional, porquanto a Sociedade Brasileira de Nefrologia (SBN) vem reiteradamente informando que aproximadamente **130 mil brasileiros têm problemas renais**, e, portanto, dependem do tratamento da hemodiálise para viver.

Diante da necessidade de incentivar o setor de hemodiálise no Brasil, que teve aumento de 71% (setenta e um por cento) no número de atingidos nos últimos 10 (dez) anos, surgiu a necessidade premente de buscar uma solução econômica e jurídica para o setor, como contrapartida às dificuldades inerentes.

É de clareza ululante o crescimento progressivo do número dos usuários da hemodiálise, e por outro lado não houve sequer na mesma proporção o incremento da capacidade da rede de atendimento de saúde pública, seja para clínica e/ou hospitais privados que atendem pelo Sistema Único de Saúde (SUS).



Ou seja, com o objetivo de fomentar as empresas que atendem pelo SUS, surgiu a ideia da deputada Renata Abreu de reduzir a carga tributária relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica sobre as receitas decorrentes do atendimento dos pacientes em relação aos procedimentos de hemodiálise realizados através do malsinado financiamento do SUS.

Como mais algumas razões para o Projeto, soma-se os frequentes atrasos no pagamento para essas entidades pelo governo federal. Note que em decorrência da dificuldade de efetivo repasse pelo serviço social prestado, bem como pela clarividente carência de recursos do ente público, somado aos irrisórios incentivos destinados ao setor da hemodiálise no país nos últimos anos, a situação está agravando-se progressivamente.

Por outro lado, na função típica do legislativo, o Estado se relaciona com agentes econômicos que são o motor do desenvolvimento do capitalismo. Atento a isto, o Estado brasileiro pode e deve conferir tratamento diferenciado aos hospitais e clínicas de nefrologia, mas jamais poderia incentivar a quebra da isonomia substancial com base nessa premissa.

De fato, nesse momento de crise, em que há 14 (quatorze) milhões de desempregados, não temos dúvida de que o incentivo legítimo aos prestadores de serviço na área de saúde pública pode representar um caminho. Entretanto, não se pode viabilizar condições de crédito, pelo argumento pueril, que os custos dos equipamentos de hemodiálise são caros, bem como que o governo atrasa com o pagamento pelos serviços prestados pelas entidades cadastradas no SUS, sob pena de criar um Projeto de Lei já no seu nascedouro inconstitucional.

É verdade, que o aumento de nove mil vagas por ano, num país



já com 130 (cento e trinta) mil pessoas com problemas renais, e que por sua vez dependem da hemodiálise para sobreviver é inexoravelmente uma questão urgente de saúde pública, entretanto não será a concessão de benefício fiscal ilegítimo a solução do problema em curto, médio e longo prazo.

Apesar do assunto aqui debatido ser urgente, já que a própria Sociedade Brasileira de Nefrologia (SBN) esclarece que 500 (quinhentos) milhões de pessoas sofrem de problemas renais no Mundo, e 1,5 milhão necessitam com frequência de “terapia renal substitutiva” (hemodiálise), não será de fato a concessão dos supostos benefícios fiscais uma mola propulsora da solução de falta e/ou carência de atendimento aos usuários da hemodiálise no Brasil.

Ademais, a concessão de benefícios fiscais precisa ser estudada com serenidade, sem paixão, sem argumento extrajurídico, e sim exclusivamente a luz dos princípios constitucionais tributários e da jurisprudência consolidada pelo ordenamento jurídico vigente.

Por ora, é imperativo consignar que o Projeto de Lei nº 8310/2017 sequer foi avaliado ainda em plenário da Câmara dos Deputados. De fato, em 14/11/2017, foi encaminhado à Comissão de Seguridade Social e Família para ser analisado, e ainda não foi emitido nenhum parecer sobre a temática até presente momento.

NATUREZA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS

Há tempos os constitucionalistas têm se dedicado ao estudo da Constituição como expressão das forças reais de poder e como documento escrito, instrumento que dá natureza jurídica a essas forças.



A Constituição Republicana de 1988 ao instituir o Estado Democrático de Direito, consagra ao mesmo tempo valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade, fazendo com que a tributação passe a ser um poder “juridicizado” pela própria Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

Passou-se de um simples “poder juridicizado” ensina o exímio professor Marco Aurélio Greco para um poder juridicizado do “funcionalmente justificado”. Vale dizer ensina o Greco, que “só encontra fundamento constitucional na medida em que, além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, os preceitos por ele editados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação”.

Nessa levada, a disciplina constitucional da tributação passa de um “não pode fazer” para um “deve fazer” que prestigia os princípios gerais de tributação e abre espaço, para um debate complexo, porém indispensável hodiernamente sobre o destino da arrecadação tributária, que não pode se dar de forma contrária aos objetivos constitucionalmente consagrados.

Outrossim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor “arrecadação” é menor do que o peso do valor “solidariedade social”. Por isso, deve-se sempre interpretar os dispositivos com atenção ao seu sentido prático e aos efeitos que apresenta em relação à hipótese de cooperação social.

Por conseguinte, o Brasil adota o sistema econômico capitalista norteador por uma economia liberal. Num primeiro plano permite-se



afirmar que o Estado garante que os agentes econômicos atuem livremente no mercado. E num segundo momento para funcionalização deste direito, ele intervém na economia para proteção dos interesses coletivos. Cabe, portanto, ao Estado mediante a edição dos Diplomas Normativos e às Organizações propiciarem um ambiente seguro capaz de assegurar que seus agentes atuem de maneira eficiente, maximizando as escolhas a um baixo custo de transação.

Por estas razões, do ponto de vista econômico, houve uma preocupação do legislador com a real finalidade da ordem econômica que é assegurar a existência digna e igualitária dos indivíduos com os preceitos da justiça social.

Verifica-se que nossa Constituição assegurou a isonomia como princípio norteador a ser aplicável ao sistema tributário. Essa garantia do contribuinte então não é somente dirigida ao administrador público, mas também ao legislador, e deve ser inadvertidamente respeitada.

Por isso Francisco Campos lavrou o seguinte asserto: *"Assim, não poderá subsistir qualquer dúvida quanto a cláusula constitucional da igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente, o legislador e, em consequência, a legislação: por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra no princípio da igualdade a primeira e mais fundamental das suas limitações"*.

Logo, tem que se investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, fundamento lógico, para diante do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada.



Por fim, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.

Em suma, importa que exista mais que uma correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e sua consequente diferenciação. Exige-se que haja uma correlação lógica concreta, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz com a consonância ou não com as finalidades pretendidas como valiosas pela Constituição.

CONSIDERAÇÕES SOBRE BENEFÍCIOS FISCAIS

Os Incentivos Fiscais relacionam-se intimamente com o conceito aristotélico de Justiça. É dever do Estado reduzir desigualdades e promover as condições necessárias para que os cidadãos e suas empresas tenham condições de suportar a carga tributária sem comprometer a própria existência ou a lucratividade necessária.

De mais a mais, os Incentivos visam reduzir as flagrantes desigualdades, aplicando *in concreto* um ideal de Justiça Fiscal. Falar então em Incentivo Fiscal justo, é respeitar os limites da Justiça e da equidade na concessão dos mesmos, conforme ensina prof. Victor Uckmar.

Desde 1950, ao tempo do Estado intervencionista, sob a iniciação do pensamento keynesiano, os Incentivos Fiscais eram a panaceia do desenvolvimento em todo o mundo, todos os países concediam incentivos sem qualquer preocupação com planejamento tributário.

No Brasil destacava-se o magistério do keynesiano pelo ministro

7



Aliomar Baleeiro, que ensinava serem os incentivos fiscais a contrapartida do interesse público. No mesmo sentido completava o prof. José Souto Maior Borges que as isenções não eram favores fiscais, mas “elementos de natureza política, econômica e social”

Só 30 (trinta) anos depois, notou-se um empobrecimento destes países, ao revés do que imaginavam, com a deflagração da Grande Crise do Estado Fiscal, levando à necessidade de mudança de paradigma constitucional e econômico até então adotado. No Brasil, o reflexo foi imediato e a política de incentivos mostrou-se perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o desenvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdício do dinheiro público.

Essa mudança de paradigma, caracterizada pela ineficácia da Teoria da Renúncia de Receita pura e simples, levou estudiosos a buscar, como dizia o ilustre prof. Ricardo Lobo Torres, uma forma de concessão de incentivos fiscais generosos acompanhados de um desenvolvimento econômico sustentável.

Outrossim, a Constituição de 1988 e a doutrina consideram legítimos os Incentivos ou Favores Fiscais concedidos por Lei, e que beneficiam pessoas de grande capacidade econômica, embora em nenhum caso se possa romper com a igualdade formal, pois tais favores fiscais não podem discriminar, utilizando-se de critérios arbitrários.

Um dos critérios que deve ser vislumbrado por ser irrazoável, arbitrário e não justificável é o da diferenciação geográfica, por Estado, afrontoso do princípio federalista, já mencionado, vinculado à unidade econômica. Desde que o critério utilizado para diferenciar, na concessão de benefícios, incentivos e ou isenções, seja arbitrário, evidencia-se a inconstitucionalidade.



O incentivo exige do sujeito passivo certa aptidão para realizar os objetivos da política econômica do país, ou mérito econômico (ou científico), do contrário de forma imediata percebe-se o rompimento com o princípio da capacidade contributiva, ao favorecer grupos ou pessoas mais fortes, em detrimento do serviço à igualdade, na busca ideal de um padrão de vida digno para todos.

Segundo a Constituição Federal do Brasil, fica expressamente autorizada à concessão de Incentivos Fiscais que visem a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País, *ex vi* do art. 151, inc. I. Seu art. 165, § 7º, fixa como meta para a lei orçamentária, a redução das desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Nessa linha, os Benefícios ou Incentivos Fiscais são instrumentos de que o Poder Público dispõe para promover o desenvolvimento da economia e incrementar a geração de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados.

Urge salientar que o Benefício ou Incentivo fiscal não tem diferença conceitual no Brasil, haja vista que o tratamento constitucional conferido para ambos é semelhante, conforme o estatuído no bojo da própria Carta da República de 1988.

Enfim, os incentivos isoladamente considerados, não são hábeis a realizar os objetivos constitucionais de reequilíbrio econômico entre as diferentes regiões do País, porquanto o êxito de tais desígnios depende fundamentalmente também de outras medidas: como reformas estruturais básicas nas Instituições; da melhor direção dos gastos públicos na saúde, educação e saneamento; e, da relação estável e não-inflacionária entre preços e salários.

9



O Prof. Soares de Melo ensina que: “o Poder público pode estabelecer situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte a adotar determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental a realização de diversificados interesses públicos”.

O magistral Geraldo Ataliba reza que: “Os incentivos fiscais manifestam-se sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até os investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.”

Ocorre que, os Incentivos Fiscais também devem obediência a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei 101/2000), em especial ao artigo 14. Depreende-se que a concessão do Benefício Fiscal deve respeitar os limites legais, sob pena de responsabilização da pessoa física do administrador público.

Sendo, então, os incentivos fiscais uma natural renúncia de receitas, faz-se mister o atendimento das condições delimitadas no artigo 14 da LRF. Com efeito, a concessão de benefício deve vir sempre acompanhada de estimativa de impacto orçamentário sobre a arrecadação do Estado

Costuma-se por ora também distinguir entre estímulos e Incentivos Fiscais para considerar os primeiros como abrandamento da regra de incidência tributária de modo a favorecer a capitalização de



um empreendimento mediante a exoneração tributária relativos a determinados fatos.

Já os incentivos são providências de natureza intrinsecamente tributária objetivando-se a capitalização do empreendimento em determinadas regiões geoeconômicas ou em determinados segmentos econômicos mediante financiamento com recursos provenientes da arrecadação tributária (BRITO, 2014).

O proveito da distinção mencionada está no regime jurídico que o direito brasileiro, desde a Carta de 1988 atribui a essa categoria. Nota-se que os incentivos estão submetidos a um regime de função promocional do Estado do desenvolvimento e do bem-estar social que compreende os objetivos contemplados no artigo 3º da Constituição Cidadã de 1988.

Dessa forma, expressiva parte da doutrina, estuda a isenção como uma espécie de incentivo fiscal, que seria a mera dispensa legal do pagamento do tributo devido. Nessa linha, nasceria a obrigação tributária, em seguida surge o crédito tributário, mas o credor, no caso, a Fazenda, dispensaria o pagamento do tributo então devido.

No primeiro momento ocorre o fato gerador, logo incidiria a regra jurídica instituidora da obrigação tributária. Em seguida, através de uma regra jurídica autônoma de isenção, não haveria o pagamento do tributo surgido em decorrência da obrigação. Seguem esse entendimento, os professores Bernardo de Moraes, Hugo de Brito, Amílcar Falcão, Rubens Gomes de Souza entre outros.

No entanto, outra parcela da doutrina, capitaneada pelo professor Sacha Calmon defende que: "a isenção não é forma de extinção de obrigação tributária pela mera dispensa do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de

11



tributação. Isto é, está no começo e não ao fim do processo obrigacional”.

Dessa forma, a doutrina debate com sensibilidade essa distinção se a isenção seria mera dispensa do pagamento do tributo devido, ou seria apenas e tão somente uma hipótese de não incidência expressamente prevista na legislação tributária vigente.

Em face do expandido, devem-se conceituar os Incentivos Fiscais, de acordo com as lições do prof. Marcos André Vinhas Catão, como instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, em consonância com as regras de competência, através do veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico.

5. CONCLUSÕES

Apesar do Projeto de Lei nº 8310/2017 abordar questão de extrema relevância para a saúde pública brasileira, na medida em que atende inúmeros anseios dos usuários de hemodiálise, entretanto as pretendidas alterações devem se limitar apenas e tão somente as normas jurídicas contempladas no bojo dos princípios constitucionais tributários e da jurisprudência consolidada pelo ordenamento jurídico vigente.

Por outro lado, entendemos que o conjunto de matérias constantes do Projeto de Lei supracitado existe flagrante ofensa à norma constitucional tributária, porquanto dispõe da concessão de um suposto incentivo sem sequer se preocupar com a obediência dos limites da Justiça e da Equidade. Ou seja, não basta à mera renúncia pura e simples da receita do modelo keynesiano, deve-se substituir



por um modelo construído com desenvolvimento econômico sustentável, qual seja, reforma estrutural das Instituições, melhor direção dos gastos públicos e, por fim, uma relação estável e não-inflacionária entre preços e salários.

Dessa forma, este Relator opina pela REJEIÇÃO TOTAL do Projeto de Lei nº 8310/2017, objeto da indicação nº 001/2018, tendo em vista toda a fundamentação exposta neste breve parecer, bem como por entender que o referido Projeto de Lei continua sendo contrário ao interesse público e em especial aos princípios tributários contemplados na Constituição Republicana de 1988.

É como me parece,

Rio de Janeiro, 15 de maio de 2018.

José Enrique Telxeira Reinoso

Membro da Comissão de Direito
Financeiro e Tributário do IAB.