

Luiz Fernando Gonçalves Porto

Gastos tributários e o financiamento do SUS: os efeitos sobre a equidade e o modelo de atenção à saúde.

Belo Horizonte

2017

Luiz Fernando Gonçalves Porto

Gastos tributários e o financiamento do SUS: os efeitos sobre a equidade e o modelo de atenção à saúde.

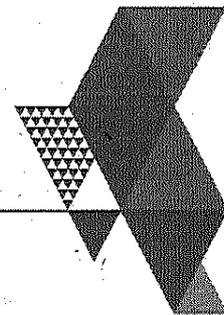
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Saúde Pública do Estado de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Sanitário.

Orientadora: Dra. Ana Maria de Oliveira Caldeira

Belo Horizonte

2017

P853g	<p>Porto, Luiz Fernando Gonçalves. Gastos tributários e o financiamento do SUS: os efeitos sobre a equidade e o modelo de atenção à saúde. / Luiz Fernando Gonçalves Porto. - Belo Horizonte: ESP-MG, 2017.</p> <p>35 p. enc.</p> <p>Orientador(a): Ana Maria Caldeira Oliveira.</p> <p>Monografia (Especialização) em Direito Sanitário.</p> <p>Inclui bibliografia.</p> <p>1. Gasto tributário. 2. Financiamento da saúde. 3. Equidade. 4. Política de saúde. I. Oliveira, Ana Maria Caldeira. II. Escola de Saúde Pública do Estado de Minas Gerais. III. Título.</p>
NLM W 74	



ATA

Declaramos que o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) do aluno: **Luiz Fernando Gonçalves Porto**, com o título: "Gastos tributários e o financiamento do SUS: os efeitos sobre a equidade e o modelo de atenção à saúde", foi avaliado pela banca composta por: Ana Maria Caldeira Oliveira (Orientadora), Thiago Lopes Coelho (Avaliador), Jean Alves de Souza (Avaliador) e foi considerado aprovado obtendo Nota/Conceito 95/ A.

Reformulações:

Sugeridas— Somente para Conceito A, B e C.

Exigidas para Aprovação – em conceito D.

Não se aplicam.

OBS.: Introdução (fazem uma peg. justificativa), acrescentar conceito de equidade no SUS na introdução e nas considerações finais. Concluir texto em relação aos dados de Argentina.

Belo Horizonte, 17 de novembro de 2017.

Ana Maria C. Oliveira

Ana Maria Caldeira Oliveira
Orientadora

Thiago Lopes Coelho

Thiago Lopes Coelho
Avaliador

Jean Alves de Souza

Jean Alves de Souza
Avaliador

Dedico este trabalho a todas as pessoas que acreditam e lutam, diariamente, por um SUS mais forte e cumpridor de seus princípios da universalidade, equidade e integralidade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à ESP-MG pela oportunidade de inserção no universo da saúde pública À Ana Maria de Oliveira Caldeira, minha orientadora, pelo auxílio para elaboração deste trabalho. À minha esposa, Ana Paula, pelo apoio e compreensão e ao meu filho Benício, que com apenas 3 anos compreendeu os momentos em que eu não podia lhe dar toda a atenção desejada.

Agradeço especialmente à professora Roseni Sena (*in memoriam*) que foi a grande incentivadora da minha participação no Curso de Especialização em Direito Sanitário.

RESUMO

O Sistema Único de Saúde, desde sua criação, tem sido marcado por avanços e retrocessos em seus mecanismos de financiamento que impactam na concretização de seus objetivos constitucionais de garantir o direito a saúde universal, equânime e igualitário. Este trabalho tem como objetivo analisar a relação entre os gastos tributários (renúncia fiscal) e o processo de subfinanciamento do SUS, considerando-se o princípio da equidade e o modelo de atenção à saúde previsto na Constituição Federal de 1988. Para tanto buscou-se fazer um resgate histórico do processo de financiamento do SUS, abordando a inserção dos gastos tributários neste processo. Em seguida, procurou-se conceituar e analisar os gastos tributários em saúde do governo federal, entre 2012 e 2017, abordando as estimativas de perda de arrecadação e seus aspectos legais, com base nos demonstrativos de gastos tributários elaborados anualmente pela Receita Federal do Brasil. Por fim, apresentou-se a discussão sobre os efeitos dos mecanismos de renúncia fiscal, especialmente os relacionados às deduções com despesas médicas e com assistência médica concedida à empregados, na geração de inequidade, fortalecimento do setor privado de saúde e desconstrução do modelo de atenção à saúde, em particular, e de políticas sociais, em geral, previsto na CF/88.

Palavras-chave: Gasto tributário. Financiamento da saúde. Equidade. Política de saúde.

ABSTRACT

Since its inception, the Brazilian Unified Health System (SUS) has been marked by advances and setbacks in its financing mechanisms that affect the achievement of its constitutional objectives of guaranteeing the right to universal and equitable health. This paper aims to analyze the relationship between tax expenditures (fiscal waiver) and the SUS underfunding process, considering the principle of equity and the model of health care provided in the Federal Constitution of 1988. For this purpose, make a historical rescue of the SUS financing process, addressing the insertion of tax expenditures in this process. Next, we sought to conceptualize and analyze the federal government's health tax expenditures between 2012 and 2017, addressing the estimates of loss of collection and its legal aspects, based on the tax expenditures statements prepared annually by the Federal Revenue Service of Brazil. Finally, a discussion was presented on the effects of the fiscal waiver mechanisms, especially those related to deductions with medical expenses and medical assistance granted to employees, in the generation of inequity, strengthening of the private health sector and deconstruction of the care model health, in particular, and social policies in general, as provided for in CF / 88.

Keywords: Tax expenditure. Health financing. Equity. Health policy

LISTA DE FIGURAS, QUADROS E TABELAS

Tabela 1 -	Indicadores de gasto em saúde de países selecionados, 2013.....	18
Tabela 2 -	Evolução dos Gastos Tributários no Brasil - 2012-2017 (em bilhões R\$)	21
Tabela 3 -	Gastos Tributários em Saúde por item de gasto - 2012-2017 (em milhões R\$)	22

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	OBJETIVOS.....	12
2.1	OBJETIVO GERAL.....	12
2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	12
3	METODOLOGIA.....	13
4	DESENVOLVIMENTO	14
4.1	O PROCESSO DE (SUB)FINANCIAMENTO DO SUS.....	14
4.2	OS GASTOS TRIBUTÁRIOS E O SUS.....	19
5	DISCUSSÃO.....	27
6	CONCLUSÃO.....	32
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	34

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como pano de fundo a problemática do financiamento da saúde pública no Brasil para discutir os gastos tributários do Governo Federal. A possibilidade de dedução de gastos com saúde na declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física e Jurídica, (IRPF e IRPJ) bem como as desonerações concedidas a entidades sem fins lucrativos, indústrias de medicamentos, de produtos químicos e farmacêuticos e de equipamentos hospitalares, traz uma série de implicações sobre o Sistema Único de Saúde (SUS), desde a redução dos recursos disponíveis para alocação no orçamento da saúde, até o próprio modelo de política que se pretende construir e a garantia do direito universal à saúde – previsto na Constituição Federal de 1988.

Enquanto países com sistemas similares ao brasileiro destinam recursos de seus orçamentos equivalentes a pelo menos 6% do seu Produto Interno Bruto (PIB) para a saúde (FUNCIA, 2017), o Brasil alocou, em 2014, considerando os três níveis de entes federados, o equivalente a cerca de 3,9% do PIB (VIEIRA, 2016; FUNCIA, 2017). Considerando-se apenas a União, em 2012 o percentual de recursos públicos foi equivalente a cerca de 1,7% do PIB brasileiro (MENDES E WEILLER 2015, p. 495), sendo praticamente o mesmo volume de recursos aplicados no ano de 1995.

No centro das discussões sobre o financiamento do SUS está a garantia do direito à saúde, consagrado no artigo 196 da Constituição Federal de 1988, e que, segundo dispõe o §1º do artigo 198 “será financiado, [...] com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes”, isto é, por meio de recursos arrecadados por estes entes na forma de tributos recolhidos dos sociedade.

Inserir-se neste amplo debate a questão dos gastos tributários, entendidos como os recursos que o governo deixa de arrecadar quando concede alguns tipos de benefícios fiscais a empresas e famílias, renunciando a receitas que poderia auferir a fim de incrementar o orçamento e aumentar em termos absolutos os valores a serem destinados ao setor saúde. Mendes e Weiller (2015, p.492) destacam que este tema “não tem sido tratado de forma considerada no âmbito da discussão sobre a problemática do financiamento do SUS.”

A renúncia fiscal com gastos relacionados à saúde tem importante peso nas contas públicas. Em 2005, segundo Andreazzi e Ocké-Reis (2007, p. 4) “o valor da renúncia de arrecadação fiscal relativa às despesas com planos de saúde e aos desembolsos diretos com a assistência médico-hospitalar girou em torno de R\$ 2,8 bilhões”. Já para o orçamento de 2017, a estimativa de perda de arrecadação com despesas médicas do IRPF, apresentada pela Receita

Federal do Brasil, foi de cerca de R\$ 12,6 bilhões (BRASIL/RFB, 2016). Esse valor equivale a 11% do crédito inicial do orçamento da saúde para 2017, que é de cerca de R\$ 115 bilhões¹.

Além de reduzir as receitas do Governo, e, por conseguinte, o montante a ser aplicado em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), essa temática traz outras implicações para o SUS, como por exemplo a geração de inequidades do ponto de vista da tributação da sociedade, o fortalecimento do setor privado de serviços de saúde e o enfraquecimento da produção das políticas públicas.

Um dos princípios organizativos do SUS é a equidade, que pode ser entendida em diferentes contextos, Barros e Sousa (2016) apresentam um compilado das ideias de diversos autores sobre o tema e apontam que as dimensões mais comuns para a análise da equidade na saúde são “a oferta (recursos humanos e capacidade instalada); o acesso e utilização de serviços; o financiamento (despesa pública e familiar); a qualidade da atenção; a situação de Saúde e as condições de vida da população” (BARROS, E SOUSA 2016, p. 16). De maneira resumida, a equidade se baseia na diferenciação de tratamento a grupos distintos de modo a permitir que sejam atendidos conforme suas necessidades/capacidades, visando corrigir injustiças.

Neste trabalho, importa discutir a equidade no SUS do ponto de vista da tributação e da capacidade contributiva das famílias para o custeio do sistema. A inequidade reside no fato de que as camadas de renda mais alta da população são mais beneficiadas com a renúncia fiscal (SAYD, 2003; ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007).

No que diz respeito aos efeitos sobre o modelo de atenção proposto, isto é, a provisão de saúde pública universal, percebe-se que o aumento da demanda por planos de saúde no Brasil, fortalecendo o mercado, se dá a partir da possibilidade de abatimento na base de cálculo do IRPF de todos os gastos com saúde, que incentiva a procura por serviços privados (OCKÉ-REIS E SANTOS, 2011; VIEIRA, 2016), bem como pelos benefícios concedidos à empresas com a dedução no IRPJ dos gastos com a contratação de planos de saúde de seus empregados.

Em sentido mais amplo, essa discussão passa a ter um caráter político-ideológico sobre o modelo de Estado que se pretende construir. De um lado, está o modelo de proteção social fundado no Estado de bem-estar social europeu, com financiamento público das políticas sociais, e, de outro, o modelo liberal, baseado na concessão de subsídios (MARMOR *et al.*, 2005 *apud* ANDREAZZI e OCKÉ-REIS, 2007, p. 524).

No atual contexto de crise financeira, em que os recursos tornam-se cada vez mais escassos, e ao mesmo tempo, diante da crise do próprio Estado como provedor de políticas

¹ Fonte: SIOPS

públicas de saúde e valorização da saúde enquanto mercadoria, torna-se necessário aprofundar a discussão sobre qual modelo de atenção à saúde se pretende implementar: o modelo universal preconizado na Constituição Federal de 1988 ou um modelo residual, com maior financiamento privado como tem-se demonstrado na prática,

2. OBJETIVOS

2.1. Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é analisar a relação entre os gastos tributários no processo de subfinanciamento do Sistema Único de Saúde, considerando-se o princípio da equidade e o modelo de atenção à saúde previsto na Constituição Federal de 1988.

2.2. Objetivos Específicos

- Descrever o processo histórico de subfinanciamento do SUS;
- Conceituar o que são gastos tributários e identificar os mecanismos de renúncia fiscal existentes na legislação brasileira relacionados ao setor saúde;
- Apresentar a evolução dos gastos tributários com saúde no período de 2012 a 2017, e;
- Discutir sobre as implicações não orçamentárias geradas pela renúncia fiscal no SUS.

3. METODOLOGIA

Trata-se de uma revisão narrativa de abordagem quantitativa e qualitativa baseada na técnica de análise de documentos realizada em bases de dados e sites de relevância acerca do tema do financiamento: base de dados e relatórios produzidos por agências governamentais como o Sistema de Informações sobre o Orçamento Público da Saúde (Siops), Receita Federal do Brasil (RFB) e Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) que possibilitem ilustrar montantes de recursos deixados de arrecadar devido a renúncia fiscal do governo relativa a despesas com saúde. A análise dos dados compreenderá o período de 2012 a 2017, sendo que os valores foram corrigidos pelo IPCA a preços de agosto de 2016². Optou-se por este mês de referência por ser o mês em que a Receita Federal produziu o último relatório para o período analisado neste trabalho.

² A correção foi feita utilizando-se a ferramenta de atualização de valores da Calculadora do Cidadão do Banco do Brasil, disponível em <https://www.bcb.gov.br/calculadora/calculadoracidadao.asp>

4. DESENVOLVIMENTO

4.1. O processo de (sub)financiamento do SUS

É consenso na literatura que o debate acerca do financiamento do SUS, desde sua criação, tem sido marcado por tensões, com avanços e retrocessos que afetam o alcance efetivo dos princípios da universalidade, equidade e integralidade (ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007; MENDES E WEILLER, 20015; VIEIRA, 2016) e que o Sistema passa por uma crise crônica de financiamento (OCKÉ-REIS E SANTOS, 2011).

A União, particularmente, somente a partir da promulgação da Emenda Constitucional (EC) 86/2015, teve estabelecido percentual mínimo de aplicação de recursos. Por outro lado, a EC 95/2016 é mais um duro golpe na implementação do SUS, pois limita, para os próximos 20 anos, o aumento dos gastos primários da União à variação da inflação medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Ou seja, independentemente do crescimento das receitas da União, o Executivo Federal não poderá aplicar, na implementação das políticas públicas, valores acima do índice supracitado.

Até chegarmos ao estágio atual, diversos foram os embates realizados e os mecanismos criados que impactaram – positiva ou negativamente – sobre o financiamento. Mendes e Weiller (2015) fazendo uma cronologia dos principais momentos apontam que entre 1988 e 1993 “além da não consideração por parte do governo federal dos 30% da seguridade social, que deveriam ser destinados à saúde, conforme o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, houve certa especialidade das fontes da seguridade social (MENDES E WEILLER, 2015; p. 493). Esta “especialidade” se deu na medida em que as fontes de financiamento previstas na CF/88 para financiar a Seguridade Social como um todo foram distribuídas da seguinte maneira: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) para a Saúde. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para a Assistência Social, e; as outras contribuições sobre empregados e empregadores para a Previdência Social (MENDES E WEILLER, 2015, p. 493).

Os autoras destacam ainda, em 1994 a criação da Desvinculação das Receitas da União (DRU), mecanismo que permitiu a utilização de 20% das receitas vinculadas à Seguridade Social em outras áreas do Governo. Em 1997, a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), que apesar de se tratar de receita exclusiva para a saúde, não implicou em aumento dos recursos deste setor, uma vez que outras receitas não exclusivas foram direcionadas para outras áreas, acarretando, na verdade, em uma substituição de receitas.

A aprovação da EC 29/2000 foi outro momento importante para o SUS trazendo a definição de percentuais a serem aplicados pelos entes federados. Todavia, ainda segundo Mendes e Weiller (2015), manteve

[...]indefinições sobre quais despesas deveriam ser consideradas como ações e serviços de saúde e o que não poderia ser enquadrado nesse âmbito, além de dispor de método conflitante de cálculo para aplicação dos recursos da União, isto é, o valor apurado no ano anterior corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB), e, ainda, de não esclarecer a origem dos recursos no tocante à seguridade social [...] (MENDES E WEILLER, 2015, p. 494)

Na sequência dos dispositivos legais a Lei Complementar (LC) 141, de 2012, veio regulamentar a EC 29/2000, trazendo a definição do que seriam as ações e serviços públicos de saúde (ASPS) para fins de contabilização dos limites mínimos a serem aplicados no setor. Entretanto, mais uma vez, ficaram lacunas a serem preenchidas. O método de aplicação dos recursos por parte da União, não foi alterado, mantendo-se a variação do PIB sobre o valor apurado no exercício anterior. Segundo Mendes e Weiller (2015, p. 494) a LC 141/2012 “não conseguiu resolver o problema da insuficiência de recursos da saúde por parte do governo federal”.

A despeito desta constatação, é preciso destacar que, na visão de Servo *at al* (2011) *apud* Vieira (2016) a EC 29/2000 teve papel importante no incremento do orçamento da saúde, sobretudo pelo aumento da participação dos Estados e Municípios. De fato, Vieira (2016, p. 190) aponta um crescimento dos gastos públicos em ASPS de 94,6 bilhões em 202 para 216,6 bilhões em 2014. Entretanto, percebe-se também uma redução da participação da União neste custeio de 52% para 42% naquele período (VIEIRA, 2016, p. 190), denotando um estrangulamento das finanças estaduais e municipais.

Somente 26 anos após a implantação do SUS é que se definiu percentual mínimo para a aplicação de recursos da União em ASPS. A EC86/2015 estabeleceu que o Governo Federal deveria alocar 15% da Receita Corrente Líquida (RCL) no orçamento da saúde. O dispositivo estabeleceu escalonamento a partir de 13,2% no primeiro exercício de sua vigência, alcançando os 15% a partir do quinto exercício. Todavia, cálculos do Conselho Nacional de Saúde apresentados por Vieira (2016) estimaram perda de, pelo menos, nove bilhões de reais em relação à regra anterior, e destacam que, em 2014, o valor aplicado correspondeu à 14,38% da RCL, superior ao previsto para o primeiro ano de vigência da EC 86/2015, o que demonstra um retrocesso na busca pela efetiva implementação do SUS.

A EC 86/2015 trouxe ainda a obrigatoriedade de execução orçamentária e financeira de emendas parlamentares individuais – recursos destinados aos membros do Parlamento para

livre utilização nos programas e ações previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA). Ela estabeleceu que 50% do valor das emendas seja aplicado, obrigatoriamente, em ASPS. Pode-se dizer que este dispositivo tem impacto nulo para o financiamento e negativo para o SUS como um todo. Por uma lado, ele não garante o aumento dos recursos pois, o valor aplicado pelos parlamentares é computado para fins de apuração da aplicação dos limites constitucionais. Isso permite que o Poder Executivo destine menos recursos para a saúde, havendo apenas uma substituição das fontes (como ocorreu com a CPMF). Ademais, esse dispositivo tira do Executivo a autonomia de aplicação daqueles recursos, deixando aos parlamentares o poder de decidirem, individualmente, o destino das emendas, sem necessariamente observar as necessidades da política pública, sem mencionar a possibilidade de seu uso eleitoral.

Por fim, a EC 86/2015 ainda incorpora no cômputo dos 15% as receitas advindas da exploração de petróleo e gás natural advindas da exploração da camada pré-sal, criando mais um dispositivo de substituição e não de incremento de receitas para o SUS.

Por todas estas situações, a Procuradoria-Geral da República (PGR) propôs ao Supremo Tribunal Federal (STF) a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5595, alegando a violação de diversos dispositivos constitucionais em razão da redução no orçamento da saúde.

Diante desta ação, em 31 de agosto do corrente ano, o Ministro do STF Ricardo Lewandowski deferiu pedido de medida cautelar na referida ADI, suspendendo a eficácia da “progressividade” do financiamento prevista na EC 86/2015. Em seu relatório ele alega que

O orçamento público deve obediência aos imperativos de tutela que amparam os direitos fundamentais, assim como, de fato, o direito à saúde, em sua dimensão de direito subjetivo público e, portanto, prerrogativa indisponível do cidadão, reclama prestações positivas do Estado que não podem ser negadas mediante omissão abusiva, tampouco podem sofrer risco de descontinuidade nas ações e serviços públicos que lhe dão consecução, com a frustração do seu custeio constitucionalmente adequado (BRASIL, 2017, p. 10).

E conclui afirmando que:

As alterações empreendidas pelos arts. 2º e 3º da EC 86/2015 no financiamento mínimo do direito à saúde inegavelmente constroem a estabilidade jurídica e o caráter progressivo do custeio federal das ações e serviços públicos de saúde. (BRASIL, 2017, p. 31)

Em 2016 foram introduzidas mais duas alterações ao texto constitucional, importantes para a manutenção do processo de subfinanciamento da saúde. Primeiramente, foi aprovada no Congresso Nacional, a EC 93/2016, prorrogando a vigência da DRU por oito anos – até 2023 – e ampliando a desvinculação das receitas de 20% para 30%. Tal medida provocaria maior redução no volume de recursos das fontes exclusivas da seguridade social, criadas, segundo

Vieira (2016, p.193) “para preservar as políticas sociais de interesses políticos diversos

A segunda, mais profunda e prolongada, foi a aprovação da EC 95/2016, que institui novo regime fiscal do governo federal. A partir da nova regra, que limita o aumento de gastos da União à variação da inflação medida pelo IPCA, Funcia (2017) estima perda de R\$ 433 bilhões nos próximos 20 anos, indicando que “o histórico processo de subfinanciamento do SUS será agravado pelo desfinanciamento decorrente da redução dessas despesas federais em relação ao PIB”. A EC 95/2016 desconsidera o aumento da população, que acarretará em redução no gasto *per capita* em saúde, e a mudança no perfil demográfico e epidemiológico, isto é, o envelhecimento da população e incidência de doenças crônicas que demandam tratamentos mais prolongados e mais caros. Vale registrar que, assim como em relação à EC86/2015, a EC 95/2016 também é questionada no STF por meio das ADI’s 5633, 5643, 5658, 5680 ajuizadas por entidades de servidores públicos e partidos políticos.

Durante todo esse período de implementação do SUS, para além das alterações nos dispositivos constitucionais e legais, diversos movimentos mantiveram as incertezas sobre o financiamento do sistema. No âmbito do Poder Executivo Vieira (2016, p. 179) destaca que na década de 1990, devido à não aplicação dos 30% do OSS na saúde o Ministério da Saúde (MS) precisou recorrer a empréstimos do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) para arcar com o pagamento de despesas, cuja dívida tentou-se incluir, posteriormente, como gasto em saúde., bem como as tentativas de incluir nesta categoria as despesas com aposentadorias de ex-funcionários do MS.

Houve também propostas de reforma tributária, com a criação de apenas três impostos e a extinção das contribuições destinadas exclusivamente ao financiamento da Seguridade Social (MENDES E WEILLER, 2015). De fato, esta última mudança, caso concretizada, poderia simplificar sobremaneira o sistema tributário. Contudo teria impacto direto nas políticas de seguridade uma vez que acabaria com as fontes de receita vinculadas. Isto pode gerar uma situação em que o Estado se limite a gastar sempre o mínimo constitucional – seja ele percentual da RCL como definido na EC 86/2016, seja a variação do PIB como era a fórmula anterior. Com a existência de fontes exclusivas, caso estas gerem arrecadação maior que o mínimo estabelecido o Estado torna-se obrigado a executá-las para sua finalidade. Na prática, o próprio Estado cria mecanismos de realocar em outras áreas estes valores “excedentes”, como é o caso da DRU.

Todos esses dispositivos legais que repercutem negativamente no orçamento da saúde contribuem para que o Brasil seja um dos países que apresentam os menores volumes de

investimento público neste setor (Tabela 1). Como aponta Vieira (2016, p. 192), esta situação não condiz com a de países que se propuseram a prover sistemas universais de saúde.

Tabela 1 – Indicadores de gasto em saúde de países selecionados, 2013

Países	Gasto total do governo com saúde como percentual do gasto total em saúde (%)
Alemanha	76,8
Argentina	67,7
Austrália	66,6
Brasil	48,2
Canadá	69,8
Chile	47,4
Espanha	70,4
Estados Unidos	47,1
França	77,5
Reino Unido	83,5

Fonte: Adaptado de Vieira (2016, p. 192)

Como pode ser observado na Tabela 1, o percentual de gasto público em saúde em relação ao total dos gastos com saúde, percebe-se que o Brasil (48,2%) aproxima-se de países como Chile (47,4%) e Estados Unidos (47,1%), ficando bem aquém daquilo que é investido em países com modelos universais, similares ao seu, como Reino Unido (83,5%) e Canadá (69,8%).

Em 2005, segundo dados do IBGE apresentados por Ocké-Reis e Santos (2011, p. 11) o percentual de gasto público foi de apenas 38,8% o que levou os autores a afirmarem que “o Estado deixou de ser um dos principais financiadores do setor”.

Além desses dispositivos legais que se tornaram marcos para o (des)financiamento da saúde, existe um mecanismo “silencioso” que tem grande relevância e que acompanha o processo de subfinanciamento do SUS ao longo de sua história. Trata-se dos gastos tributários, que dizem respeito a renúncia de receitas promovida pelo Governo por meio da concessão de benefícios fiscais. Mendes e Weiller (2015) lembrem que após a EC 29/2000

[...] a fragilidade do financiamento foi percebida no crescimento da renúncia fiscal decorrente da dedução dos gastos com planos de saúde e similares no Imposto de Renda e das concessões fiscais às entidades privadas sem fins lucrativos (hospitais) e à indústria químico-farmacêutica, enfraquecendo a capacidade de arrecadação do Estado brasileiro (MENDES E WEILLER, 2015, p. 492)

Ou seja, a utilização deste mecanismo impacta diretamente no volume de recursos a serem aplicados diretamente nas ações e serviços de saúde, além de gerar diversas implicações sobre o modelo da política pública de saúde proposto pela CF/88. Este tema será tratado com maior profundidade na próxima seção.

4.2. Os gastos tributários e o SUS

Por diversas razões os governos concedem benefícios fiscais, abrindo mão de receitas ou destinando recursos por meio de subsídios ou subvenções a setores da sociedade. Quando se trata da renúncia de arrecadação, Sayd (2003) classifica estes benefícios como benefícios tributários. Segundo a autora benefícios tributários estão relacionados à receita e não aparecem nos orçamentos. Por outro lado, as subvenções e subsídios são despesas que ocorrem durante a execução orçamentária.

Os benefícios tributários são concedidos aos contribuintes, sejam indivíduos, instituições sem fins lucrativos ou empresas com o objetivo de promover o desenvolvimento social e econômico de grupos da sociedade, setores da economia ou regiões do país (SAYD, 2003; ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007; BRASIL/MF, 2016). Tais benefícios, que não implicam em gastos diretos do governo, convencionou-se chamar de *gasto tributário*.

O conceito de gasto tributário surgiu no final da década de 1960, embora a prática seja anterior. Conforme documento da Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL) citado por Andreazzi e Ocké-Reis (2007, p. 523):

[...] o conceito de gastos tributários foi usado pela primeira vez [...] em 1967, referindo-se aos dispositivos existentes na legislação do imposto de renda, que não faziam parte da estrutura do imposto, mas que continham deduções, isenções e outros benefícios fiscais [...] esses benefícios constituíam-se em gastos do governo realizados por intermédio da redução da carga tributária, ao invés de um desembolso direto (CEPAL/PNUD, 1991, p. 43).

Essa definição também é encontrada em Sayd (2003), que atribui a criação do termo à Stanley Surrey, Secretário - Assistente do Tesouro dos Estados Unidos para Política Tributária de 1961 a 1969.

No Brasil, o conceito atualmente utilizado pela Receita Federal na elaboração de seus relatórios é o seguinte:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais. [...] Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (BRASIL/MF, 2016, p. 10).

De maneira geral, o que caracteriza os gastos tributários é a renúncia se traduzir na promoção indireta de uma política pública e que possa ser substituída por um gasto direto do Governo. Os gastos tributários podem ocorrer por meio de isenções ou reduções de alíquotas, deduções em bases de cálculos, ou deduções por incentivo a programas (SAYD, 2003, p. 13).

A mensuração dos gastos tributários tem ganhado cada vez mais importância no contexto internacional. A elaboração de instrumentos que apresentam estimativas destes gastos já é amplamente utilizada nos países-membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e vários deles já incluíram o orçamento de gastos tributários ao processo orçamentário, isto é, submetem-no à apreciação de seus parlamentos (SAYD, 2003, p. 23).

No caso brasileiro, o §6º do artigo 165 da CF/88 determina que o Poder Executivo elabore demonstrativo contendo as estimativas o impacto dos benefícios de natureza tributária (BRASIL, 1998). Sayd (2003, p. 19), entretanto, destaca que apenas a partir da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), esta questão passou a ser tratada com mais rigor. Em cumprimento aos preceitos legais, o Ministério da Fazenda, por meio da Receita Federal elabora anualmente o “Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária” (Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT). Estes relatórios apresentam as estimativas de renúncia fiscal por regiões do país, fontes de receita, função orçamentária e modalidade de gasto. Ele é elaborado em meados do ano e acompanha a Proposta de Lei Orçamentária Anual (PLOA), encaminhada pelo Executivo ao Legislativo para o ano seguinte.

Apesar de existirem registros regulares desses relatórios de quase 30 anos (o site da RFB disponibiliza os dados desde 1989) o tema não tem sido considerado adequadamente no debate sobre o financiamento (MENDES E WEILLER, 2015, p. 493). Andreazzi e Ocké-Reis (2007, p. 530) destacam três momentos em que a temática foi abordada com maior relevância no país. São eles: o simpósio sobre Planos de Saúde, promovido pela Câmara dos Deputados, em 2001; a XII Conferência Nacional de Saúde, realizada em 2003; e o Fórum de Saúde Suplementar, promovido pela ANS, também em 2003

Analisando-se os referidos demonstrativos percebe-se a dimensão da renúncia tributária na arrecadação. A Tabela 2 mostra a evolução dos gastos tributários na função saúde em relação ao total de gastos tributários, à arrecadação total da União e ao PIB entre os anos 2012 e 2017. A previsão de renúncia total para o exercício de 2017 alcançou cerca de R\$ 285 bilhões, o que equivale a 21,3% da previsão de arrecadação e a 4,1% do PIB. Apenas na função orçamentária Saúde, a previsão para o mesmo ano corresponde à 12,6% da renúncia total do Governo Federal

(BRASIL/MF, 2016).

Tabela 2 – Evolução dos Gastos Tributários no Brasil - 2012-2017 (em bilhões R\$) ¹

Ano	Gastos Tributários na Função Saúde (GTS) ²	% dos GTS em relação ao total de Gastos Tributários	Total dos Gastos Tributários	% dos Gastos Tributários em relação à Arrecadação	Arrecadação	PIB
2012	28,3	13,6	208,0	20,0	1.041,8	6.464,3
2013	28,3	12,3	230,2	21,7	1.063,0	6.735,5
2014	30,2	9,5	318,3	20,7	1.540,5	6.681,3
2015	30,0	8,9	337,9	21,1	1.600,9	6.860,3
2016	34,3	11,6	296,0	20,7	1.431,0	6.829,4
2017	36,0	12,6	284,8	21,3	1.336,0	6.792,8

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos Demonstrativos de Gastos Tributários de 2012 a 2017 (BRASIL/MF, 2012-2017)

¹ Os valores foram corrigidos pelo IPCA a preços de agosto de 2016.

² Em alguns estudos, a sigla GTS é utilizada para referir-se a Gastos Tributários Sociais, que englobam gastos nas funções saúde, assistência social, trabalho, educação, etc. (MENDES E WEILLER, 2015)

Nota-se que o montante do gasto tributário total vem acompanhando o comportamento da arrecadação (crescimento/redução) ao longo do período analisado, visto que seu percentual se mantém praticamente constante – em torno de 20%. No que diz respeito aos gastos tributários para a função saúde verifica-se uma trajetória de queda de em termos percentuais entre 2012 e 2015, e posterior retomada de elevação em 2016 e 2017. Todavia, em termos absolutos, apenas o ano de 2015 apresentou ligeira queda. Apesar da redução percentual destaca-se seu importante peso no conjunto³ dos gastos no período analisado.

Não se pode, contudo, dizer que este seria o valor exato que entraria nos cofres públicos para ser aplicado diretamente em políticas públicas. Segundo o DGT (BRASIL/MF, 2016) a metodologia adotada para estimar os gastos tributários não leva em conta o comportamento do contribuinte caso algum benefício fosse retirado.

Nos gastos em saúde estão compreendidas imunidades e isenções tributárias, redução de alíquotas e deduções sobre bases de cálculo para os seguintes itens: a) Água Mineral; b) Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados (deduzidas do IRPJ); c) Despesas Médicas (deduzidas do IRPF); d) Entidades Filantrópicas; e) Entidades sem Fins

³ Os gastos na função saúde figuram sempre entre os três principais gastos em termos de valores no período analisado (BRASIL/MF, 2012; 2013; 2014; 2015; 2016)

Lucrativos - Assistência Social e Saúde; f) Equipamentos para uso médico, hospitalar, clínico ou laboratorial; g) Medicamentos; h) Produtos Químicos e Farmacêuticos; i) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD) e; j) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon).

A Tabela 3 apresenta os gastos tributários para cada item no período de 2012 a 2017.

Tabela 3 – Gastos Tributários em Saúde por item de gasto - 2012-2017 (em milhões R\$) ¹

Item do Gasto	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total	%
Água Mineral	Ncd ²	ncd	81,7	84,2	79,6	79,1	324,5	0,17%
Assist. Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	4.486,4	4.673,1	4.746,8	5.121,2	5.350,0	5.080,3	29.457,9	15,73%
Despesas Médicas	13.840,7	13.372,2	13.667,3	14.190,3	12.068,0	12.690,8	79.829,2	42,64%
Entidades Filantrópicas	ncd	ncd	ncd	ncd	6.595,8	6.828,8	13.424,6	7,17%
Entidades sem Fins Lucrativos	3.647,7	3.709,8	3.649,5	4.125,9	3.993,1	3.791,7	22.917,7	12,24%
Equipamentos médico-hospitalares	ncd	ncd	ncd	ncd	ni	ni	-	0,00%
Medicamentos	4.963,3	4.649,5	5.335,8	4.912,8	5.616,9	5.313,7	30.792,0	16,45%
Produtos Químicos e Farmacêuticos	1.343,6	1.093,4	1.030,0	1.188,7	631,5	2.130,6	7.417,7	3,96%
Pronas/PCD	ncd	414,2	859,5	207,7	ncd	13,4	1.494,7	0,80%
Pronon	ncd	414,2	859,5	209,2	ncd	83,1	1.566,0	0,84%
Total	28.281,7	28.326,4	30.230,0	30.039,9	34.334,8	36.011,5	187.224	100,00

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos Demonstrativos de Gastos Tributários de 2012 a 2017 (BRASIL/MF, 2012-2017)

¹ Os valores foram corrigidos pelo IPCA a preços de agosto de 2016.

² ncd = não consta no demonstrativo. O item de gasto não aparece nos Demonstrativos de Gastos Tributários em virtude de não haver legislação que o ampare.

³ ni = não informado. O item de gasto aparece nos Demonstrativos, porém o valor não é informado.

Verifica-se na Tabela 2 que os gastos tributários com despesas médicas apresentam os maiores volumes, correspondendo a 42,64% do total no período. Em seguida aparecem os medicamentos (16,45%) e a assistência à saúde de empregados (15,73%). A renúncia fiscal com entidades, se tomadas em conjunto, correspondem a 19,41%. Esses cinco itens respondem por cerca de 95% dos gastos estimados entre os anos de 2015 e 2017.

Na sequência, serão apresentados alguns aspectos de cada item, bem como as regras de

concessão dos benefícios em cada item, bem como as previsões legais e suas alterações, que impactam as estimativas apresentadas nos Demonstrativos ao longo do período. Algumas destas alterações explicam a indisponibilidade de valores de alguns itens em anos diversos.

Água mineral

A legislação que reduziu a zero as alíquotas de Contribuição para o PIS/Cofins sobre a receita da venda de água mineral é de 2012 (Lei 12.715/12, art. 76). As estimativas de renúncia foram previstas no relatório elaborado em 2013 para serem aplicadas ao orçamento de 2014. O DGT de 2013 não apresenta o motivo de este gasto ter sido classificado na função Saúde. Todavia os valores para o período (0,17%) não representam impacto no volume total de gastos do setor.

Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados

Dedução no IRPJ de desposas operacionais com os referidos gastos. Este é um dos gastos mais consolidados na legislação tributária brasileira (Lei 9.249/95, art. 13, V) e, apesar de ser o terceiro em valores (corresponde a cerca de 15% dos gastos do período) tem grande importância no modelo de financiamento da saúde no Brasil. Este tema será abordado com maior profundidade ao longo do trabalho.

Despesas médicas

Dedução dos rendimentos tributáveis para composição da base de cálculo do IRPF de despesas médico-hospitalares, ambulatoriais, odontológicas, fisioterapia, terapia ocupacional, fonoaudiologia e psicologia. Este item representa o principal gasto tributário na função saúde (42,64%). Assim como a assistência médica a empregados, é um benefício consolidado desde 1995 (Lei 9.250/95, art. 8º).

Entidades Filantrópicas

Estas entidades, até o relatório de 2015 eram consideradas na função Assistência Social. A partir do relatório produzido em 2015, para o PLOA de 2016, elas passaram a ser classificadas nas funções Assistência Social, Educação e Saúde, de acordo com sua área de atuação (BRASIL/MF, 2015, p. 114-15), conforme a Lei 12.101/09. Mesmo somente aparecendo em dois anos do período analisado os gastos tributários com entidades filantrópicas correspondem à 7% do gasto médio. A legislação para elas prevê a isenção da Contribuição Previdenciária

Patronal.

Entidades sem Fins Lucrativos – Assistência Social e Saúde

Nos demonstrativos de 2012 e 2013 estas entidades eram classificadas na função saúde, porém, com referência à Assistência Social. A partir do relatório de 2014 elas passaram a ser classificadas como “Entidades sem Fins Lucrativos – Assistência Social e Saúde” Os relatórios não apresentam os motivos desta alteração. A legislação prevê a estas entidades a imunidade do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição Previdenciária Patronal.

Vale mencionar que o ordenamento jurídico não é claro quanto a diferenciação entre entidades filantrópicas e entidades sem fins lucrativos. De maneira geral, são tratadas como entidades beneficentes.

Equipamentos para uso médico, hospitalar, clínico ou laboratorial

Redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins sobre a venda de equipamentos adquiridos pelos Poderes Executivos dos três entes federados e pelas instituições beneficentes. A legislação para esse benefício é de 2014 (Lei 13.043/14), portanto ele só aparece nos demonstrativos elaborados em 2015 e 2016, respectivamente para os PLOA 2016 e 2017. Contudo, mesmo nesses relatórios a RFB não apresenta os valores estimados com a concessão de tal benefício alegando “carência de informações necessárias para efetuar cálculos com aceitável nível de confiabilidade.” (BRASIL/MF, 2015, p. 108).

Medicamentos

Concessão de regime especial de apuração do PIS e da Cofins para a industrialização e importação de medicamentos. É interessante ressaltar que, neste caso, a legislação estabelece que o regime especial se dará por meio do cumprimento de requisitos “visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária” (Lei 10.147/2000, art. 3º).

Produtos Químicos e Farmacêuticos

Redução a zero das alíquotas das contribuições do PIS e da Cofins sobre a importação e venda de produtos utilizados em hospitais, clínicas, laboratórios, campanhas de saúde (Lei nº 10.865/04).

Pronas/PCD e Pronon

Dedução no IRPF e IRPJ de doações e patrocínios a entidades que prestam serviços de

reabilitação à pessoas com deficiência e de atenção oncológica. A legislação passou a vigorar em 2012, tendo efeitos em 2013 e com prazo de expiração do benefício em 31/12/2015 (devido a este prazo não houve previsão de gastos para o PLOA 2016, conforme Tabela 3). Posteriormente o prazo de concessão do benefício foi prorrogado até 31/12/2020, porém com maior limitação dos valores dedutíveis, fato que explica a brusca queda nas estimativas para o PLOA 2017 (Lei 12.715/12).

Percebe-se nesta breve descrição a dificuldade em classificar os gastos tributários apresentada por Alvarenga (2012) apud Mendes e Weiller (2015), destacando-se o componente subjetivo nesta classificação. A RFB também reconhece que “a identificação de desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma tarefa elementar, pois não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários” (BRASIL/MF, 2016, p. 8).

Quanto a finalidade a ser alcançada pelo poder público com a concessão de benefícios fiscais, elas podem ser diversas. No caso específico das renúncias que se convertem em gastos tributários, a RFB destaca que eles têm como objetivo:

[...]

- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia (BRASIL/MF, 2016, p. 7).

A partir destes objetivos podemos dividir os gastos tributários classificados na função saúde pela RFB em alguns grupos. A compensação do contribuinte pelo custeio, com recursos próprios, de ações que deveriam ser ofertadas pelo Estado fica visível nas deduções de IRPF com despesas médicas. A compensação de ações complementares às funções do Estado também é facilmente observada nos benefícios concedidos às entidades filantrópicas e sem fins lucrativos.

Entretanto, para os demais itens estes objetivos não estão claramente definidos de acordo com as finalidades apontadas pela RFB. Em alguns casos eles se apresentam mais como medidas para redução de custos de produção e de preços finais de bens e serviços. Isso pode ser observado nos benefícios concedidos para os setores de medicamentos, produtos químicos e farmacêuticos, equipamentos hospitalares e água mineral.

No caso dos programas Pronas/PCD e Pronon não se pode dizer que a dedução no IRPF e IRPJ das doações realizadas às instituições seja uma compensação ao contribuinte, pois nesse caso não se trata de um gasto do contribuinte com a prestação de um serviço para si, como

ocorre com as despesas médicas. Tampouco pode se dizer que trata-se de compensação às entidades pela prestação de serviços complementares aos do Estado. A lei que institui os programas define que ambos “tem a finalidade de captar e canalizar recursos” para entidades sem fins lucrativos em suas respectivas áreas de abrangência, por meio de incentivos fiscais. Ou seja, o Estado deixa de arrecadar recursos que poderia utilizar diretamente para essas mesmas instituições ou em serviços próprios, de acordo com o desenho das políticas públicas estabelecidas, e deixa a cargo da sociedade definir quem serão os prestadores de serviços beneficiados.

Em relação às deduções no IRPJ relativas à assistência médica a empregados também não se pode dizer que seria uma compensação ao contribuinte nos moldes das deduções com despesas médicas das pessoas físicas. Embora possa ser admitido como uma forma de possibilitar aos trabalhadores o acesso a “serviços não atendidos pelo governo” (para usar a definição adotada pela RFB apresentada acima), estimulando os empregadores a arcarem com as despesas de tais serviços. Neste sentido, esta política opera como incentivo ao mercado privado de serviços de saúde, ainda que de maneira indireta.

Feitas estas considerações passa-se a discutir as implicações dos gastos tributários no modelo de atenção à saúde adotado pelo Brasil, qual seja, baseado na universalidade e equidade, de caráter predominantemente público. Esta discussão será feita a partir dos gastos com despesas médicas do IRPF e assistência médica do IRPJ.

5. DISCUSSÃO

Conforme mencionado anteriormente, não se pode afirmar que os valores estimados pela RFB para renúncias fiscais corresponderiam ao montante arrecadado pelo governo, caso estas fossem suprimidas. Tampouco pode-se deduzir que algum valor arrecadado a mais seria alocado na execução de ações e serviços públicos de saúde além do mínimo constitucional. Na realidade, o piso tende a se transformar em teto. Neste ponto, ao tratar dos efeitos da EC 86/2015, Pinto e Sarlet (2015) trazem a seguinte compreensão:

O que se está a descortinar, na quadra atual e de modo cada vez mais evidente, é a ocorrência de uma progressiva estagnação no que diz com o gasto federal em saúde pública, de modo a desnudar — ainda mais com o novo regramento introduzido pela Emenda 86/2015 — que o que deveria ser o piso em verdade sempre funcionou primordialmente como teto. (PINTO E SARLET, 2015)

Este raciocínio pode ser estendido para qualquer mecanismo de aplicação dos recursos, principalmente diante da grave crise econômica em que os recursos, mais escassos, são disputados entre os diversos setores do governo. Por outro lado, considerando a regra da EC 86/2015 de aplicação de 15% da RCL na saúde, não se pode negar que qualquer incremento na arrecadação geraria algum incremento no orçamento do setor.

Ademais do impacto financeiro nas contas públicas existem diversas críticas quanto à utilização da renúncia fiscal como dispositivo para o alcance de metas governamentais. Sobre a efetividade na aplicação dos recursos. Dain (1999) *apud* Sayd (2003, p. 19) aponta “que o gasto direto pode ser mais efetivo e melhor direcionado do que a renúncia fiscal, quando se trata de incentivar programas e projetos específicos.” De fato, em situações como as dos programas Pronon e Pronas/PCD, não se pode garantir que os recursos deduzidos pelos contribuintes no IRPF e destinados às instituições, serão alocados em entidades ou regiões do país que apresentem maior demanda, podendo gerar concentração de recursos, indo de encontro ao princípio da equidade.

Outra crítica apontada pela autora é a “pouca transparência quanto a sua finalidade, que acarreta distorções nas decisões de investimento, e às dificuldades na realização de avaliações regulares de seu impacto”. Esta realidade se dá devido à ausência ou ineficiência de mecanismos de controle e gestão do gasto tributário, sejam eles legais ou institucionais, que poderiam e deveriam acompanhar o crescimento dos gastos tributários e dar mais transparência para a verificação de cumprimento de seus objetivos. (SAYD, 2003; PELLEGRINI, 2014)

Pellegrini (2014) chama a atenção para o fato de que “as facilidades existentes [para expansão dos gastos tributários devido à falta de controle] estimulam a demanda de gastos

tributários por parte dos grupos de interesse, especialmente se os gastos diretos estão mais sujeitos a controles do que os gastos tributários, o que não é difícil de ocorrer, especialmente em situações de aperto fiscal” como é o atual momento vivido no país. Assim, faz-se necessário um acompanhamento rigoroso por parte da sociedade.

Todavia, é preciso ainda, uma olhar mais aprofundado sobre os efeitos dos gastos tributários no modelo de atenção à saúde previsto na CF/88. Para além da questão orçamentária, as regras vigentes – bem como a própria ausência do controle – expressam intencionalidades do setor público em relação aos objetivos e beneficiários das concessões.

As deduções com despesas médicas no IRPF geram o maior volume de gastos tributários em saúde, segundo as estimativas da RFB. Independentemente do montante que poderia ser arrecadado caso esta renúncia não existisse, esse mecanismo precisa ser analisado observando-se o princípio da equidade. O Ministério da Saúde, em 2001 alertou que a renúncia fiscal por meio da dedução de despesas com saúde no IRPF atua de forma a promover a inequidade pois beneficia estratos superiores de renda da sociedade, dividindo o custo dos subsídios entre toda a sociedade (ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007, p. 529). Mendes e Weiller (2015, p.496) salientam que “os indivíduos que se situam no topo da distribuição de renda, ao abaterem seus gastos no Imposto de Renda, receberiam, em termos per capita, uma quantidade maior de recursos.”

Ainda sobre este tema Sayd (2003) afirma:

[...] o valor da renúncia fiscal é determinado pelo valor da alíquota utilizada, que é definida de acordo com o rendimento tributável líquido. Isto significa que as deduções favorecem principalmente os contribuintes que se encontram nas faixas de rendimentos superiores (SAYD, 2003, p. 47).

Estudos realizados nos Estados Unidos por Elden & Moeller (2000) acerca dos subsídios concedidos por aquele governo, os pesquisadores apontaram, nesta mesma linha, que:

[...] os subsídios eram inequitativos, porque sua incidência variava de acordo com a taxa marginal da tributação. Isto significa dizer que quando existe uma variação no nível de renda dos usuários-contribuintes, haveria uma mudança no nível da faixa de contribuição tributária, o que, por sua vez, acabaria favorecendo as famílias dos estratos superiores de renda (ELDEN & MOELLER, 2000 APUD ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007, p. 8),

Neste sentido também, Andreazzi e Ocké-Reis (2007, p. 5), abordam a distribuição entre toda a sociedade do peso dos benefícios auferidos por apenas uma parte dela, considerando que

[...] o subsídio destinado às famílias para o pagamento dos planos e serviços privados de saúde era compartilhado com a sociedade, alertando políticos, técnicos e formuladores de política sobre sua natureza inequitativa: na qualidade de gasto social, tal renúncia permitiria uma alocação diferenciada

de recursos públicos, favorecendo os estratos de renda superior.⁴

Por outro lado, caso do IRPF existem dois argumentos favoráveis à manutenção da renúncia advinda das deduções com despesas médicas. Parcela do MF alega que a supressão deste benefício poderia levar aos prestadores de serviço, sobretudo as pessoas físicas, a deixar de declarar a renda auferida, fazendo com a sonegação impactasse também as receitas do Estado (ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007; OCKÉ-REIS E SANTOS, 2011).

Em outro tom, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO) não percebe as deduções como benefício, pois sua finalidade é permitir ao contribuinte arcar com o custeio de serviços básicos não garantidos pelo Estado (ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007). De acordo com documento produzido pela entidade em 2003

[...] não se pode renunciar a uma renda que não existe, pois o rendimento bruto não representa a capacidade contributiva do contribuinte. Esta só começa após a dedução dos gastos necessários a aquisição e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família (UNAFISCO, 2003, p. 7 *apud* ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007, p. 532).

De fato, como aponta Sayd (2003, p. 55-56) as deduções previstas tem o objetivo de garantir a progressividade na tributação e auferir a capacidade contributiva de cada cidadão, isto é, identificar a sua renda, além do necessário para garantir seu bem estar mínimo. Entretanto, a autora destaca que "para as despesas com saúde "não há limite de abatimento", diferentemente do que ocorre com despesas com educação, por exemplo.

Assim, a despeito da finalidade das deduções de garantir a progressividade na tributação, isentando o contribuinte de renda mais baixa de arcar com todos os tributos, Sayd (2003) verificou em seus estudos que

[...] a própria regra de aplicação do cálculo para apuração do valor do imposto, por si só, já favorece os contribuintes que se encontram nas maiores faixas de alíquota. Quanto maior o rendimento, maior será a faixa de alíquota, por sua vez possivelmente maior será a despesa com saúde, conseqüentemente a renúncia fiscal também será mais elevada. Em outras palavras, isto quer dizer que a assistência financeira que o governo está propiciando através da renúncia fiscal está favorecendo a população cujos rendimentos são maiores (SAYD, 2003, p. 57-58).

Outra questão também relacionada à equidade diz respeito à distribuição da renúncia fiscal entre as regiões do país. Sayd (2003) aponta que as regiões Norte e Nordeste são as menos beneficiadas. Em virtude de sua população auferir menores rendimentos que as demais, elas se

⁴ Simpósio sobre saúde suplementar realizado em 2001 pela Câmara dos Deputados:

beneficiam menos dos recursos disponíveis das deduções dos contribuintes. Essa situação guarda importante relação com a oferta de serviços privados e as decisões de investimentos do mercado de serviços de saúde.

Nesta perspectiva Sayd (2003) indica que as deduções, em certa medida, operam mais como incentivos do que como isenções afim de determinar a capacidade contributiva do cidadão. A autora aponta que:

[...] a renúncia fiscal motivada pelas deduções com despesas em saúde estaria conceitualmente mais de acordo com os objetivos dos incentivos que das isenções tributárias. Cabe lembrar que os incentivos visam induzir comportamento estimulando os agentes a agir de determinada forma objetivando atingir um alvo econômico ou social previamente definido, enquanto que a isenção visa beneficiar a quem não tenha capacidade econômica para suportar o ônus do tributo e tentar garantir um padrão mínimo de bem estar social à população mais carente (SAYD, 2003, p. 81).

Além de favorecer as camadas de renda mais alta da população com esta “assistência financeira por meio do sistema tributário” (SAYD, 2003, p 57), o governo, a partir da renúncia fiscal provê financeiramente o setor privado (SAYD, 2003, p. 79), ao deixar ao contribuinte a possibilidade de arcar com seus custos de saúde, em detrimento da aplicação direta pelo próprio ente estatal. Nesse ponto, somam-se aos gastos tributários advindos das deduções do IRPF os benefícios relativos à assistência à saúde concedidos pelos empregadores aos empregados, que são deduzidos do IRPJ. O Estado abre mão de receitas que aplicaria diretamente em ações e serviços públicos de saúde, permitindo às empresas a contratação de serviços privados, financiando, indiretamente o mercado privado de saúde.

Na mesma linha, Ocké-Reis e Santos (2011, p. 16) também veem o gasto tributário em saúde como “um subsídio expressivo direcionado ao subsistema privado, em especial ao mercado de planos de saúde,” Os resultados destes “incentivos” podem ser observados no crescimento da taxa de cobertura de planos de saúde no Brasil. Segundo dados da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) a taxa de cobertura dos planos passou de 20,3%, em Março de 2007, para 25,8%, em Março de 2014. Entre 2015 e 2017 foi registrada uma tendência de queda, atingindo 24,5% da população em Março deste ano. Esta queda pode ser atribuída ao crescimento do desemprego decorrente da instabilidade econômica do país, que resulta na perda dos benefícios ofertados pelos empregadores.

Neste sentido os autores indicam que a expansão dos gastos tributários contribuiu para o crescimento do setor privado, principalmente de planos de saúde e de serviços médico-hospitalares, e que, em relação ao SUS, “o Estado deixou de ser um dos principais financiadores das ações e serviços do setor” tendo em vista a queda de sua participação percentual no

financiamento. Os autores apontam que entre 2003 e 2006 o crescimento do gasto tributário foi maior que o gasto do Ministério da Saúde, favorecendo o gasto privado em detrimento do gasto público (OCKÉ-REIS E SANTOS, 2011, p. 11-14).

Portanto, deve-se considerar a real necessidade e interesse em conceder renúncias fiscais. Andreazzi e Ocké-Reis (2007, p. 528-29) citam diversos estudos que apontam uma tendência na Europa em direção à redução ou eliminação dos gastos tributários com saúde. No Brasil, segundo os autores, em 2003 o Ministério da Fazenda mostrou-se favorável a alteração na política de subsídios às famílias e empresa, tendo em vista a natureza regressiva da estrutura tributária brasileira (ANDREAZZI e OCKÉ-REIS, 2007, p. 530). OCKÉ-REIS e SANTOS (2011, p. 10) mencionam que entre 1988 e 1990 a legislação sobre Imposto de Renda limitava as deduções de despesas com saúde. Esta poderia ser uma medida a ser retomada com efeitos sobre a progressividade da política tributária. Contudo, conforme aponta Pellegrini (2014) qualquer medida que vise reduzir ou suprir a renúncia fiscal precisa ser avaliada para não se tornar apenas algo paliativo.

O crescimento dos planos de saúde baseado nos gastos tributários obriga a se repensar o papel do Estado como financiador do sistema público de saúde em contraponto aos subsídios ao privado, resgatando sua função de promotor da equidade e garantidor do acesso (OCKÉ-REIS E SANTOS, 2011, p. 15). Por todos estes aspectos os autores destacam ainda que “essa constatação nos obriga a reconhecer que a análise dos gastos tributários em saúde não deve menosprezar as relações financeiras entre o Estado e o mercado de serviços de saúde”(OCKÉ-REIS E SANTOS, 2011, p. 11), considerando-se ainda, no conjunto, o enquadramento dos planos de saúde no processo de financeirização, que acirra ainda mais a temática da perversa relação público privada na saúde” (BAHIA, 2010, *APUD* MENDES, 2015, p. 496)

Diante desta realidade, o que se percebe é um embate vivido pela sociedade quanto ao modelo de atenção à saúde a ser ofertado e quanto ao próprio modelo de Estado. O modelo de proteção social criado na Constituição de 1988, baseado no Estado de bem estar social europeu, com financiamento público das políticas sócias é confrontado com o ideário liberal de valorização do mercado e do “capital portador de juros” (MENDES, 2015, ANDREAZZI E OCKÉ-REIS, 2007; BAHIA, 2013). O Estado, deliberadamente, assume uma postura contrária aos preceitos constitucionais de garantia de direitos fundamentais – como é o direito à saúde – promovendo a privatização da política de saúde, no sentido de que é o setor privado que define as regras e regula a assistência aos usuários.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou discutir a relação entre os gastos tributários e o processo de subfinanciamento do Sistema Único de Saúde, considerando o princípio da equidade e o modelo de atenção à saúde previsto na Constituição Federal de 1988.

Verificou-se que os principais marcos legais atinentes ao financiamento do SUS não produziram os efeitos esperados, e, em alguns momentos, propiciaram – e vem propiciando – impactos negativos, agravando o desfinanciamento da saúde pública no Brasil. Essa trajetória foi acompanhada por um mecanismo “silencioso” de subfinanciamento. Silencioso porque em grande medida é adotado sem grandes discussões no âmbito legislativo, ao contrário de Emendas Constitucionais, por exemplo, e por outro lado, não tem seus impactos avaliados de maneira efetiva. Trata-se dos gastos tributários, isto é, os gastos – indiretos – do governo realizados por meio de renúncias fiscais. Contudo, deve-se ressaltar que tal mecanismo não é ignorado pelas entidades que atuam em defesa da saúde pública como direito fundamental, como a Associação Brasileira de Saúde Coletiva (Abrasco) e o Centro Brasileiro de Estudos da Saúde (CEBES), entre outras, que denunciam, cotidianamente, o subfinanciamento e a privatização da saúde no Brasil

A análise das estimativas de gastos tributário entre 2012 e 2017 mostrou que, de maneira geral, a renúncia fiscal vem crescendo em termos absolutos, porém mantém-se em percentual constante em relação a arrecadação do governo federal. Em relação aos gastos tributários no setor saúde, identificou-se no período que apesar apresentar queda relativa em relação ao total de gastos tributários entre 2013 e 2015, em termos absolutos ele cresceu durante praticamente todo o período. Isso denota que não tem havido esforço do governo para atuar nesta questão.

Esta expansão dos gastos tributários em saúde tem provocado o fortalecimento do setor privado, sobretudo dos planos de saúde, que se beneficia dos recursos renunciados pelo Estado, sendo utilizados pelos contribuintes para arcar com o custeio de suas necessidades não atendidas adequadamente pelo poder público.

Além disso, a concessão de benefícios tributários por meio das deduções com despesas médicas produz inequidade, uma vez que os estratos de renda mais elevada da população beneficiam-se mais com a renúncia, dado seu maior potencial de consumo. Esta inequidade no financiamento do sistema não condiz com a equidade que norteia o SUS, e agrava o quadro de desigualdade existente na sociedade brasileira,

Portanto, para além do impacto negativo no volume de recursos disponíveis para aplicação direta pelo poder público, a renúncia fiscal revela, no caso da saúde, um

questionamento ao modelo de atenção à saúde proposto pela Constituição Federal de 1988 no que diz respeito ao princípio da equidade e na prestação pública dos serviços.

É necessário aprofundar estudos sobre o real impacto financeiro dos gastos tributários no SUS, mas, também, é preciso estar atento às forças que atuam pressionando os centros de poder. A ação de grupos de interesse nesse campo tem se mostrado forte e atuante, haja vista as últimas investidas sobre o SUS no que diz respeito às propostas de criação de planos populares de saúde, ou de tornar a contratação de planos de saúde por parte dos empregadores uma garantia constitucional (PEC 451/14), ou a própria EC 95/2016 que, a partir da retomada do crescimento econômico poderá canalizar o incremento na receita para o pagamento de juros da dívida pública, uma vez que esta não se sujeita ao teto de gastos. Tal condição poderá se tornar um impulso para o aumento da concessão de benefícios fiscais ao setor privado, aumentando ainda mais a participação deste no total de gastos com saúde.

Nestas múltiplas possibilidades a renúncia fiscal, a depender de sua finalidade, pode ser vista como uma parte de um processo maior de desmonte do SUS, em particular, e do arcabouço jurídico-institucional das políticas sociais no Brasil.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR (ANS). Taxa de cobertura (%) por planos privados de saúde (Brasil - 2007-2017). Disponível em: <http://www.ans.gov.br/perfil-do-setor/dados-gerais> Acesso em: 24 Jul. 2017.

ANDREAZZI, Maria de Fátima Siliansky de; OCKE-REIS, Carlos Octávio. Renúncia de arrecadação fiscal: subsídios para discussão e formulação de uma política pública. **Physis**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 521-544, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-73312007000300007&lng=en&nrm=iso>. Acessado em: 15 Jul. 2017.

BAHIA, Ligia. O prazo de validade do SUS. *Cad. Saúde Pública*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 10, p. 1940-1942, Oct. 2013. Disponível em <http://www.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2013001400006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 28 Jul. 2017.

BARROS, Fernando Passos Cupertino de; SOUSA, Maria Fátima de. Equidade: seus conceitos, significações e implicações para o SUS. *Saude soc.*, São Paulo, v. 25, n. 1, p. 9-18, Mar. 2016. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-12902016000100009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 05 Dez. 2017,

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Congresso Nacional: Brasília/DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

_____. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.595. Supremo Tribunal Federal. Brasília/DF, 31 de agosto de 2017. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5595MC003.pdf> Acesso em: 30 Set. 2017.

BRASIL/MF. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2012 (Gastos Tributários). Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt> Acesso: em 14 Ju. 2017.

_____. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2013 (Gastos Tributários). Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt> Acesso em: 14 Ju. 2017.

_____. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2014 (Gastos Tributários). Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt> Acesso em: 14 Ju. 2017.

_____. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2015 (Gastos Tributários). Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 2014. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt> Acesso em: 14 Ju. 2017.

_____. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2016

(Gastos Tributários). Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt> Acesso em: 14 Ju. 2017.

_____. Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2017 (Gastos Tributários). Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt> Acesso em: 14 Ju. 2017.

FUNCIA, Francisco R. Emenda Constitucional nº95, de 15 de Dezembro de 2016, revisitada: Preocupações retomadas para o financiamento do SUS. Domingueira de 09/04/20017. IDISA, Campinas, 2017. Disponível em: http://www.idisa.org.br/site/documento_13343_0_2017-%20E2%80%93domingueira-da-saude-007-2017.html Acesso em: 25 Ju. 2017.

MENDES, Áquilas; WEILLER, José Alexandre Buso. Renúncia fiscal (gasto tributário) em saúde: repercussões sobre o financiamento do SUS. **Saúde debate**. Rio de Janeiro, v. 39, n. 105, p. 491-505, Junho 2015. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-11042015000200491&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 25 Mai 2017.

OCKÉ-REIS, C. O.; SANTOS, F. P. Mensuração dos Gastos Tributários em saúde – 2003-2006. Brasília, DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; 2011. (Texto para Discussão, n. 1637). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_1637.pdf Acesso em: 25 Mai 2017.

PELLEGRINI, J. A. Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 14 Jul. 2017.

PINTO, Elida Graziane; SARLET, Ingo Wolfgang. Regime previsto na EC 86/2015 deve ser piso e não o teto de gasto em saúde. In: Consultor Jurídico. 24 de março de 2015. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-mar-24/gasto-saude-previsto-ec-862015-piso-nao-teto> Acesso em: 14 Jul. 2017

SAYD, Patrícia Dutra. Renúncia Fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) - Escola Nacional de Saúde Pública, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2003, 99p. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/icict/4699/2/565.pdf>. Acesso em: 25 Mai 2017.

VIEIRA, Fabiola Sulpino. Implicações de decisões e discussões recentes para o financiamento do Sistema Único de Saúde. **Saúde debate**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 109, p. 187-199, Junho 2016. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-11042016000200187&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 18 Jun. 2017