



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10920.723295/2016-33</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.370 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A nulidade deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF. CONTRAPARTIDAS A SEREM OBSERVADAS. LEI COMPLEMENTAR.

Extrai-se da *ratio decidendi* do RE 566.622 que cabe à lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas; enquanto a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, razão pela qual apenas o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 foi declarado constitucional.

Restando comprovado nos autos que o CEBAS não foi renovado tendo como premissa exigência prevista em lei ordinária que estabelecia o cumprimento de contrapartidas para o gozo da imunidade/isenção, há de se aplicar ao caso concreto o entendimento veiculado pelo STF no Tese 32, restando insubsistentes os lançamentos efetuados pelo fisco.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Contribuinte acima identificada visando reformar o acórdão nº 01-36.330, proferido pela 1ª Turma de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belém, que deu provimento parcial à impugnação apresentada. A decisão restou assim ementada:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

CERTIFICADO CEBAS. FALTA DE RENOVAÇÃO. IMUNIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

O indeferimento do pedido de renovação do CEBAS resulta perda da imunidade das contribuições sociais e do IRPJ.

FILANTROPIA. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO. IRPJ. ISENÇÃO.

Uma vez descaracterizada a natureza filantrópica das atividades, bem como a insignificância de assistência social beneficente, apurados em fiscalização, descabe a alegação de isenção do IRPJ.

CSLL/PIS/COFINS.

Dado o indeferimento do requerimento de renovação da certificação e negado o recurso apresentado, cabíveis os lançamentos das contribuições.

TRIBUTAÇÃO. FALTA DO LALUR. ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

A falta de apresentação do LALUR enseja o arbitramento, mormente quando o contribuinte fez a opção pelo lucro real.

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Descabe a nulidade dos autos de infração em função de expressa previsão legal para efetuar o lançamento para prevenir a decadência.

**DECADÊNCIA.**

O lançamento efetuado após o prazo de cinco anos quando há antecipação do devido resta fulminado pela decadência.

**MULTA DE OFÍCIO.**

Cabível o lançamento da multa de ofício quando inexistente medida judicial suspendendo o crédito tributário anteriormente ao procedimento de fiscalização.

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE PELA ADMINISTRAÇÃO. DESCABIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.**

Descabe manifestação da Administração acerca da violação de princípios constitucionais, matéria reservada ao Poder Judiciário. O mesmo se diga em relação à inconstitucionalidade de leis ou atos normativos federais.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Sabendo-se que a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o artigo 161 do CTN, cabível a exigência de juros de mora após o vencimento da mesma.

**DILIGÊNCIA. JUNTADA DE DOCUMENTOS.**

A diligência não se presta a suprir falha do contribuinte na apresentação de provas, além de revelar-se prescindível para a solução da lide.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, exceto se restar demonstrada com fundamentos algumas das hipóteses listadas nas alíneas do §4º: impossibilidade de apresentação por força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

**JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.**

São improficuas as jurisprudências administrativas e judiciais trazidas pelo sujeito passivo, porque essas decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A parte procedente da impugnação restringiu-se ao lançamento da contribuição para o PIS do período 08/2011, posto fulminado pela decadência, segundo o acórdão recorrido.

Em sessão realizada no dia 14/03/2023 resolveu-se pela conversão do julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 1402-001.704. Peço vênias para adotar integralmente o relatório apresentado naquela data, complementando-o em seguida:

**Relatório**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 1a Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA, através do acórdão 01-36.330, que julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

**Da autuação fiscal:**

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Versa o presente processo sobre auto de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social - PIS e Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS dos anos-calendário 2011 e 2012 (fl.2/62) nos valores de R\$ 5.712.164,37, R\$ 2.592.073,97, R\$ 878.584,77 e R\$ 7.200.205,46, respectivamente, além de multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até setembro/2016.

Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram efetuados com base no lucro arbitrado para os períodos de apuração 1º, 2º, 3º e 4º trimestres/2011 e 2012. Os autos de infração assim descrevem:

**IRPJ**

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2011, 06/2011, 09/2011, 12/2011, 03/2012, 06/2012, 09/2012 e 12/2012		
Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.		
Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999: Art. 530, inciso III, do RIR/99.		
<b>RECEITAS DA ATIVIDADE</b> <b>INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES</b>		
Arbitramento do lucro com base na receita bruta mensal da prestação de serviços hospitalares, conforme relatório fiscal em anexo.		
<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/03/2011	22.949.770,31	75,00
30/06/2011	28.452.679,06	75,00
30/09/2011	26.877.757,23	75,00
31/12/2011	30.112.086,24	75,00
31/03/2012	28.577.772,56	75,00
30/06/2012	34.894.540,61	75,00
30/09/2012	39.272.674,29	75,00
31/12/2012	28.889.572,77	75,00

## CSLL

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2011, 06/2011, 09/2011, 12/2011, 03/2012, 06/2012, 09/2012 e 12/2012

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de infimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

**FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL**  
**INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**

O contribuinte procedeu com inexistência à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexistência o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2011	22.849.770,31	75,00
30/06/2011	28.452.679,06	75,00
30/09/2011	26.877.757,23	75,00
31/12/2011	30.112.086,24	75,00
31/03/2012	28.577.772,58	75,00
30/06/2012	34.894.540,81	75,00
30/09/2012	38.272.674,29	75,00
31/12/2012	29.869.572,77	75,00

Por outro lado, em relação ao PIS e à COFINS, os lançamentos foram efetuados sob a sistemática cumulativa em razão de insuficiência de recolhimento:

### PIS

**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO**  
**INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/08/2011	8.538.440,53	75,00
30/09/2011	7.926.088,28	75,00
31/10/2011	10.446.091,58	75,00
30/11/2011	10.489.847,81	75,00
31/12/2011	9.196.346,87	75,00
31/01/2012	8.554.503,18	75,00
29/02/2012	8.676.910,47	75,00
31/03/2012	11.346.358,93	75,00
30/04/2012	10.658.075,31	75,00
31/05/2012	12.278.822,98	75,00
30/06/2012	11.957.842,34	75,00
31/07/2012	13.353.384,50	75,00
31/08/2012	14.894.890,80	75,00
30/09/2012	11.024.398,99	75,00
31/10/2012	12.685.809,77	75,00
30/11/2012	12.447.833,63	75,00
31/12/2012	3.736.729,37	75,00

### COFINS

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COPINS		
Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2011	6.943.212,08	75,00
28/02/2011	7.067.662,71	75,00
31/03/2011	8.938.685,52	75,00
30/04/2011	8.950.265,56	75,00
31/05/2011	10.224.386,19	75,00
30/06/2011	9.278.025,31	75,00
31/07/2011	9.413.228,44	75,00
31/08/2011	9.538.440,53	75,00
30/09/2011	7.926.088,26	75,00
31/10/2011	10.446.091,56	75,00
30/11/2011	10.469.647,81	75,00
31/12/2011	8.186.346,87	75,00
31/01/2012	8.554.503,18	75,00
29/02/2012	8.878.910,47	75,00
31/03/2012	11.346.358,93	75,00
30/04/2012	10.658.075,31	75,00
31/05/2012	12.278.622,96	75,00
30/06/2012	11.957.842,34	75,00
31/07/2012	13.353.384,50	75,00
31/08/2012	14.894.680,80	75,00
30/09/2012	11.024.398,99	75,00
31/10/2012	12.665.609,77	75,00
30/11/2012	12.447.033,63	75,00
31/12/2012	3.736.729,37	75,00

Os lançamentos estão fundamentados no Relatório Fiscal (fl.125/135), efetuados em face de não renovação do Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS, do qual reproduzimos os seguintes excertos:

2.1. Trata-se de Procedimento Fiscal de nº 0920200.2016.00329-9, instaurado pelo AFRFB JORGE KENJI HIRATA, MATRICULA SIPE 00881257, em face do sujeito passivo ABEJ, tendo por objeto a verificação do correto cumprimento das obrigações tributárias relativas às CSLL, COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP, Contribuições Sociais Previdenciárias da empresa/empregador e, posteriormente, também ao IRPJ, todos do período 01/2011 a 12/2012.

2.2. No dia 22/08/2016 o sujeito passivo foi cientificado de seu início mediante entrega do TIFP via postal. No mesmo TIFP o sujeito passivo é cientificado da publicação no DOU da portaria SAS/MS nº 764, e, em face do disposto no §1º do artigo 26 da Lei nº 12.101/2009, é intimado a fazer a opção pelo regime de tributação da CSLL, e, conforme esta opção, a apresentar os livros contábeis e LALUR.

2.6. Em 16/09/2016 a ABEJ apresenta os livros diários de 2011 e 2012 e razões de 2011 e 2012, conforme consta no termo de "Entrega de Documentos Relacionados ao Termo de Início de Procedimento Fiscal". Os LALUR não foram apresentados.

3.1. A ABEJ, mantenedora do Hospital Dona Helena, alegava a condição de entidade beneficente de assistência social prevista na Lei nº 12.101/2009 e, com base nisso, vinha se usufruindo da isenção das Contribuições Sociais prevista nesta Lei.

3.2. Ocorre que, em fiscalizações anteriores da Receita Federal do Brasil, constatou-se que a entidade não se enquadrava na Lei nº 12.101/2009, pois não oferecia assistência social beneficente, nem prestava serviços ao SUS no montante legal. Com efeito, a ABEJ/HDH atuava na área da saúde, na prestação de serviços médico-hospitalares dirigida ao atendimento aos segurados de planos de saúde privados e clientes particulares pagos. Tais fatos persistem

3.4. No dia 27/06/2016 foi publicada no DOU a Portaria SAS/MS nº 764 (cópia fls. 110), de 23/06/2016, que indefere o pedido de renovação do CEBAS da ABEJ/HDH, relativo ao período 29/12/2009 a 28/12/2012.

4.1. Diante do indeferimento da renovação do CEBAS por ausência de atividade beneficente de assistência social na saúde e/ou prestação de serviços ao SUS, as contribuições sociais referidas na Lei nº 12.101/2009 são devidas.

4.2. A constituição do Crédito Tributário após a primeira decisão pelo indeferimento do CEBAS, mas antes do trânsito definitivo do respectivo processo administrativo, está amparada no § 1º do artigo 26 da Lei 12.101/2009, e destina-se a prevenir a decadência tributária. Caso haja impugnação em algum requisito de certificação, o lançamento ficará sobrestado com exigibilidade suspensa aguardando o julgamento final do processo de renovação do CEBAS (§ 2º do artigo 26 da Lei 12.101/2009).

4.3. O IRPJ e a Contribuição para o PIS/PASEP não são mencionados na Lei nº 12.101/2009. Com efeito a inexigibilidade do IRPJ está prevista no artigo 12 (se se tratar de imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da CF) ou 15 (se for o caso de isenção), da Lei nº 9.532/1997. Já a Contribuição para o PIS/PASEP é aplicada sobre a folha de salários, conforme artigo 13, inciso III (imunidade) ou IV (isenção), da MP nº 2.158/35, de 2001. Ocorre que, a partir do momento que não se reconhece a condição de EBAS da Lei nº 12.101/2009 (que trata da regulamentação da "isenção" do artigo 195, § 7º, da CF), a entidade deixa de se ser instituição imune referida no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 (que remete à imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da CF). Então resta verificar se a ABEJ é entidade isenta de que trata o artigo 15 Lei nº 9.532/1997.

4.4. Pois bem o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 considera isentas "as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem a disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos". Conforme constatado em fiscalização anterior e relatado no parágrafo 1.5 da RA nº 10920.722489/2015-31 (fls. 99 a 109) "1 – a entidade tem atuação na área da saúde – prestação de serviços de atendimento médico-hospitalar aos segurados de planos de saúde privados e clientes particulares pagos, e, 2 – a entidade não promove assistência social beneficente posto que as ações neste sentido, que de fato se enquadram na legislação, são mínimas, irrelevantes se comparadas ao porte da entidade". Esta conclusão da RA leva à convicção que a ABEJ não se enquadra no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, pois a natureza filantrópica fora afastada com a decisão contida na portaria SAS/MS nº 764, e o enquadramento como "associação civil que preste os serviços para o qual foi instituída colocando à disposição do grupo de pessoas a que se destina" não é possível pois os serviços de saúde

prestados pela entidade são para todos que podem pagar ou que tenham planos de saúde privados conveniados com o HDH e não a um público fechado. A título de demonstração, apresenta-se a seguir o saldo das contas "Clientes Convênios" do ativo contábil, em 31/12/2011, onde se vê que a ABEJ atende segurados indeterminados de várias empresas e planos de saúde:

4.6. Para a apuração da CSLL e, depois, do IRPJ, a ABEJ foi intimada no TIFP a fazer a opção pela forma de tributação que lhe convier (lucro real ou arbitrado com base da receita conhecida). A entidade fez opção pelo Lucro Real em termo de 02/09/2016 (fls. 72), porém, no prazo da prorrogação (16/09/2016) ela não apresentou os LALUR (livros necessários para se apurar os valores dos lucros tributáveis), tendo apresentado apenas os livros diários e razões, conforme termo de "Entrega de Documentos Relacionados ao Termo de Início de Procedimento Fiscal MPF nº 09.2.02.00-2016-00329" (fls. 73).

4.8.1. As bases de cálculo da CSLL e do IRPJ compõem-se dos lucros líquidos trimestrais arbitrados em função das receitas contabilizadas, auferidas com a prestação de serviços médico-hospitalares e afins, à razão de 12% para a primeira de 9,6% para o segundo.

4.8.2. As bases de cálculo da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP compõem-se das receitas mensais contabilizadas, auferidas com a prestação de serviços médico-hospitalares e afins.

4.8.3. As alíquotas aplicadas são de: 9% para a CSLL; 15% para o IRPJ, mais o adicional de 10% sobre o lucro trimestral que excede a R\$ 60.000,00; 3% para a COFINS, e, 0,65% para a Contribuição para o PIS/PASEP.

7.1. Diante do exposto, encerra-se o Procedimento Fiscal de nº 0920200.2016.00329-9, referente à verificação do correto cumprimento das obrigações tributárias relativas às Contribuições Sociais Previdenciárias da empresa/empregador, às Contribuições destinadas aos terceiros, à CSLL, ao IRPJ, à COFINS e à Contribuição para o PIS/PASEP, do período 01/01/2011 a 31/12/2012, levada a efeito na ABEJ.

7.2. Os lançamentos foram efetuados em face de indeferimento do CEBAS, em processo administrativo do Ministério da Saúde, conforme Portaria SAS/MS nº 764, DOU de 27/06/2016. Caso haja impugnação em algum requisito de certificação, o processo ficará sobrestado, com exigibilidade suspensa, aguardando o julgamento final do processo de renovação do CEBAS (§ 2º do artigo 26 da Lei 12.101/2009).

#### Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Tendo tomado ciência dos lançamentos e do encerramento da ação fiscal em 30/09/2016 (fl.136), o contribuinte apresentou impugnação (fl.140/180) em 01/11/2016 (fl.139) via procuradores (fl.182/201), alegando em síntese que:

1. A impugnação é tempestiva;
2. A impugnante é mantenedora do Hospital Dona Helena, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, caráter beneficente, de utilidade pública;
3. Atua no âmbito da comunidade, promovendo diversas ações com o intuito de promover a saúde e prevenção de doenças, destacando-se como entidade de inegável contribuição social à população de Joinville e de toda a região;
4. O seu resultado líquido, apurado anualmente em demonstrações contábeis, é aplicado integralmente na consecução de seus objetivos sociais, não sendo distribuídos lucros, rendas, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto, conforme disposto no Estatuto Social;
5. Mesmo dotada de tais características, a entidade recebeu em seu estabelecimento, após realizada fiscalização, auto de infração das contribuições previdenciárias (processo nº 10920.722958/2016-01, bem como auto de infração relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos períodos compreendidos entre os anos de 2011 a 2012;
6. Segundo razões fiscais, o lançamento foi constituído em vista do indeferimento da renovação do CEBAS, no período de 2009 a 2012, conforme Portaria SAS/MS nº 764, DOU 27/06/2016;

7. Tais exigências foram lançadas antes do trânsito definitivo da discussão atinente à renovação do CEBAS, apenas para prevenir a decadência;

8. A presente autuação está atrelada ao julgamento do Recurso protocolado no processo de requerimento de Renovação de CEBAS SIPAR nº 25000.009631/2013-48 perante o Ministério da Saúde, observando-se as normas dispostas na Lei nº 12.101/2009;

9. Veja-se o que dispõe a Lei nº 12.101/2009 ao tratar da concessão e renovação do mencionado certificado:

**Seção IV****Da Concessão e do Cancelamento**

*Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:*

*I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;*

*II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e*

*III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.*

*§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.*

*§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada.*

*§ 3º O requerimento será apreciado no prazo a ser estabelecido em regulamento, observadas as peculiaridades do Ministério responsável pela área de atuação da entidade.*

*§ 4º O prazo de validade da certificação será fixado em regulamento, observadas as especificidades de cada uma das áreas e o prazo mínimo de 1 (um) ano e máximo de 5 (cinco) anos.*

*§ 5º O processo administrativo de certificação deverá, em cada Ministério envolvido, contar com plena publicidade de sua tramitação, devendo permitir à sociedade o acompanhamento pela internet de todo o processo.*

*§ 6º Os Ministérios responsáveis pela certificação deverão manter, nos respectivos sítios na internet, lista atualizada com os dados relativos aos certificados emitidos, seu período de vigência e sobre as entidades certificadas, incluindo os serviços prestados por essas dentro do âmbito certificado e recursos financeiros a elas destinados.*

*Art. 22. A entidade que atue em mais de uma das áreas especificadas no art. 1º deverá requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante da entidade.*

*Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.*

*§ 1º O requerimento de renovação da certificação deverá ser protocolado com antecedência mínima de 6 (seis) meses do termo final de sua validade.*

***§ 2º A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.***

*Art. 25. Constatada, a qualquer tempo, a inobservância de exigência estabelecida neste Capítulo, será cancelada a certificação, nos termos de regulamento, assegurado o contraditório e a ampla defesa.*

10. A impugnante contava com certificado deferido com período de vigência de 20/12/2006 a 28/12/2009 nos termos da Resolução CNAS n.07, de 03 de fevereiro de 2009, publicada no DOU de 04/02/2009;

11. Protocolou novo pedido de renovação de CEBAS em 23/12/2009, antes do término de validade da certificação anterior, portanto tempestivo, visando obter a certificação com validade para o período de 20/12/2009 a 28/12/2014, conforme art.38-A da lei 12.101/2009;

12. Após quase sete anos, em 27/06/2016, foi publicada no DOU a Portaria n.764 de 23/06/2016, cuja decisão foi pelo indeferimento do requerimento de renovação do CEBAS para o período 29/12/2009 a 28/12/2014;

13. Desta decisão, que motivou o presente lançamento, a Impugnante interpôs Recurso Administrativo, o qual está pendente de julgamento;

14. O fator preponderante que se quer demonstrar é a obrigatoriedade da aplicabilidade do §2º do artigo 24 da Lei nº 12.101/09, que dispõe que a certificação permanecerá válida até que haja a decisão sobre o pedido de renovação;

15. Como poderia o Auditor Fiscal efetuar o lançamento em epígrafe, relativo ao período de 01/2011 a 12/2012, ante a existência de previsão legal que o impeça? Tal ponto afronta inclusive aos princípios da legalidade (art.37 da CF/88), da isonomia - que prescreve que não poderá haver instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em condições de igualdade jurídica (art.150, II da CF/88), bem como da segurança jurídica, tendente justamente a trazer estabilidade para as relações jurídicas entre os contribuintes e o Estado;

16. O disposto no §2º do art.24 da Lei nº 12.101/2009 é regra legal e deve ser cumprido;

17. Cabe à Administração Pública observar os preceitos legais, não podendo valer-se de brechas ou possíveis omissões do texto legal a fim de beneficiar-se; (transcreve o disposto no artigo 2º, parágrafo único, inciso I, da Lei n. 9.784/99)

18. Neste cenário, a Secretaria da Receita Federal do Brasil descumpriu dispositivo de lei e, por certo, o processo administrativo fiscal em referência deve ser totalmente anulado. Inexiste motivação, inexiste fato gerador para o período lançado; (transcreve jurisprudência do TRF4)

19. Considerando que a certificação permanece válida até a decisão administrativa sobre o pedido de renovação (publicada apenas em 27/06/2016), insubsistente o lançamento praticado pela autoridade fiscal, para fins de exigir valores relativos ao período de 01/2011 a 12/2012;

20. Sequer a competência de 08/2011 poderia ter sido lançada, quando se tem em vista que a ciência do lançamento se realizou em 30/09/2016. Ou seja, o valor

lançado na competência 08/2011 está igualmente fulminado pela decadência nos moldes do art.150, §4º do CTN; (transcreve jurisprudência do STJ)

21. Considerando a suspensão da exigibilidade do crédito e da sua constituição apenas para prevenir a decadência, pugna a contribuinte pela aplicação, ao caso, da Súmula CARF nº 17, ou seja, para que se afaste do lançamento a exigência da multa de ofício;

22. Em que pese o crédito tributário lançado não estar suspenso por meio dos incisos IV e V do art.151 do CTN, igualmente está em decorrência da previsão veiculada no inciso III;

23. Cumpre trazer à baila, quanto ao mérito, aspectos primordiais que devem ser levados em consideração: aplicação do art.14 do CTN, por se tratar de Lei Complementar; ADIN nº 4981;

24. Tramita no STF a ADI 4891 em face da Lei nº 12.101/2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social sob os argumentos: a lei ordinária extrapola os critérios definidos na CF; a exoneração do recolhimento da cota patronal ao INSS é caso de imunidade tributária e não simples isenção; inconstitucionalidade material de dispositivos da lei impugnada, ao sustentar a violação aos artigos 146, inciso II, 150, VI e 195, parágrafo 7º da CF, que tratam das limitações ao poder de tributar e da isenção de contribuição para a seguridade social conferida às entidades beneficentes de assistência social;

25. Razão assiste aos argumentos acima expostos; (contribuinte expõe argumentos para sustentar a inconstitucionalidade)

26. A imunidade como prevista nos artigos 150, VI, "c" e 195, §7º da CF/88, é garantia outorgada às instituições privadas que atuam como verdadeira extensão do Estado;

27. A impugnante se mantém em absoluta fidelidade aos seus fins, cujo objetivo, conforme artigo 2º do seu Estatuto é:

fins, cujo objetivo, conforme art. 2º do seu Estatuto, é: Dispensar assistência médico-hospitalar a enfermos e emergências e prestar atendimento gratuito à indigentes, sem distinção de cor, raça, religião, idade, estado civil ou sexo; Prestar assistência social, minorar os sofrimentos, amparar a velhice e oferecer conforto moral, espiritual e material, independentemente dos beneficiários pertencerem ao quadro social; a promoção de atividades de prevenção de lesões e doenças decorrentes do trabalho, mediante a prestação de serviços de Ginástica Laboral e Ergonomia para entes públicos ou privados, nos moldes do disposto no art. 203 da Constituição Federal, no art. 2º da Lei nº 8.742/93 (LOAS) e, art. 2º do Decreto nº 2.536/98.

28. Por atenção e cumprimento de suas finalidades institucionais, a impugnante é oficialmente reconhecida pelo Poder Público como Entidade Beneficente de

Assistência Social, desde 16/08/66 e, de utilidade pública, desde 24/11/1983, através de Declaração de Utilidade Pública Federal, conforme Decreto nº 89.057;

29. A teor da regra elencada no artigo 24, §2º da Lei 12.101/2009, a impugnante contou com certificação válida até o corrente ano (2016) visto que publicado apenas em 27/06/2016 o indeferimento quanto ao seu pedido de renovação;

Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.

[...]

**§ 2º A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.**

30. Diante do indeferimento quanto ao seu pedido de renovação do CEBAS, entendeu a Autoridade Pública que a ela não se aplicaria a imunidade em evidência e, descaracterizando também a isenção assegurada pelo art.15 da Lei nº 9.532/97, lançou os valores em exigência;

31. O conceito de beneficência é explicitado no §1º do artigo 199 da CF/88, pondo em relevo dois aspectos fundamentais para a interpretação do §7º do artigo 195 da CF;

a) que tal conceito não ostenta conteúdo idêntico ao do conceito de entidade filantrópica, sendo mais amplo e abrangendo este; e

b) que tanto as entidades filantrópicas como as entidades sem fins lucrativos revestem-se da mesma relevância e merecem o mesmo tratamento, tanto que a ambas é assegurada a preferência para assumir o atendimento complementar ao SUS.

32. Ainda que se entenda pelo afastamento da imunidade em referência, na condição de associação sem fins lucrativos, à Impugnante se aplica a previsão constante no art.15 da Lei nº 9.532/97 e o seu afastamento deve ser feito mediante provas de que a contribuinte não teria cumprido os requisitos ali dispostos, quais sejam, aqueles elencados no artigo 12, §2º da Lei 9.532/97;

33. A fiscalização descaracterizou a isenção prevista no artigo 15 da Lei 9.532/97 amparada em relatório elaborado em fiscalização anterior. Fala-se aqui da Representação Administrativa de fl.99/109, formalizada nos autos 10920.722489/2015-31;

34. Ainda que se considere que a entidade não possua CEBAS para o lapso temporal em análise, a Lei 9.532/97, em seu artigo 15 atribui "isenção" para a

CSLL, bem como para o IRPJ, desde que a associação seja sem fins lucrativos e atenda ao disposto no artigo 12 a 14 do mesmo diploma legal;

35. Os artigos 12 e 13 a que se refere a Lei 9.532/97 estão suspensos liminarmente por força da ADI 1802-3 (STF), assim como os requisitos elencados pelo art.55 da Lei 8.212/91 também estão suspensos por força da ADI 2028-5;

36. Indispensável seria que a Autoridade Fazendária fizesse prova quanto ao não atendimento de tais requisitos para então descaracterizar a isenção;

37. Quanto à necessária produção de provas, menciona Paulo de Barros Carvalho; (transcreve doutrina e jurisprudência do CARF)

38. Não bastassem todos os pontos já mencionados, indispensável mencionar questão atinente ao rito especial previsto no Regulamento do Imposto de Renda - Decreto 3.000/99;

39. Fala-se aqui do flagrante desrespeito ao regulamento que prevê prévia notificação fiscal e oportunidade de defesa do contribuinte ainda na esfera administrativa, antes de constituído o crédito tributário. É o que dispõe o artigo 172, §2º do RIR;

40. No caso em tela, o Fisco exige valores da entidade impugnante a título de IRPJ/CSLL, PIS/COFINS, sem qualquer notificação à interessada, procedimento este a ser adotado apenas no caso de ausência de manifestação da parte interessada; (transcreve jurisprudência do TRF4)

41. A Constituição Federal, ao dispor sobre a Administração Pública, indica os princípios que deverão nortear o processo administrativo e estabelece em seu art.5º LIV: "Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal";

42. Demonstrado o desrespeito à norma legal nesse aspecto, a nulidade do lançamento é medida que se impõe, visto a necessária instauração do procedimento previsto no Decreto nº 3.000/99;

43. Tratando-se de entidade sem fins lucrativos, sequer haveria de se falar na exigência relativa ao IRPJ, constituído, inclusive, por meio de base de cálculo arbitrada ao amparo dos artigos 530, III e 532 do RIR/99;

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

**III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;**

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519

e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

44. Inexiste no caso em tela "ato ou fato" que gere mencionada obrigação tributária e inclusive, sobre tal ponto (entidade sem fins lucrativos) nada se manifestou a autoridade fiscal;

45. Considerando mencionada particularidade, motivo algum se identifica para que a contribuinte mantenha em seus controles o LALUR, destinado justamente à apuração extra-contábil do lucro real sujeito à tributação para o IRPJ;

46. Insubsistente exigir da impugnante qualquer controle, que não aquele fundado em um instrumento ou meio adequado para verificar, com exatidão, que os demais requisitos constantes nos incisos I e II do artigo 14 do CTN estão sendo cumpridos;

47. Por fim, insurge-se a impugnante contra a incidência dos juros sobre a multa de ofício, vez que tal imposição contraria o ordenamento jurídico brasileiro;

48. Penalidades como multa de ofício e taxa de juros selic, embora previstas em lei, não se encontram autorizadas para incidir uma sobre a outra;

49. Corroborando esse entendimento, assim dispõe o parágrafo único do art.43 da Lei 9.430/96: (transcreve a norma citada)

50. Não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício; (transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes)

51. Está à disposição para juntar demais documentos que entender necessários, bem como para produzir outras provas que poderão ser requeridas, por meio de diligência fiscal;

52. Requer a nulidade do auto de infração visto que a teor da previsão veiculada no artigo 24, §2º da Lei 12.101/2009, válida era a certificação da impugnante

enquanto não proferida decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado;

53. Requer seja reconhecida a decadência relativa à competência de 08/2011 para o lançamento da exigência atinente ao PIS, bem como seja afastada a multa de ofício, em vista da constituição do crédito tributário para prevenir a decadência.

Constam ainda dos autos os seguintes documentos que merecem destaque: termo de início de procedimento fiscal - TIFP (fl.66/68), AR do TIFP (fl.70), resposta TIFP (fl.72), entrega de documentos (fl.73), termo de intimação e continuação de procedimento fiscal - TICPF (fl.74/75), AR do TICPF (fl.77), Relatório Fiscalização Anterior - RPF 0920200.2015.00001.6 (fl.78/109), DOU (fl.110), termo de desentranhamento (fl.124), DOU e outros documentos (fl.202/208), Relatório Auditores Independentes (fl.210/255), acompanhamento processual (fl.256), extrato processo (fl.258/263), Despacho nº 36 da 1ª Turma DRJ/BEL de 30/06/2017 (fl.266/268), tela de consulta (fl.271), DOU (fl.272), despacho de encaminhamento (fl.273) e DIRF's (fl.274/278).

**Da decisão da DRJ:**

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por NEGAR PROVIMENTO TOTAL à mesma, por unanimidade.

A decisão foi emendada nos seguintes termos:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

CERTIFICADO CEBAS. FALTA DE RENOVAÇÃO. IMUNIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

O indeferimento do pedido de renovação do CEBAS resulta perda da imunidade das contribuições sociais e do IRPJ.

FILANTROPIA. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO. IRPJ. ISENÇÃO.

Uma vez descaracterizada a natureza filantrópica das atividades, bem como a insignificância de assistência social beneficente, apurados em fiscalização, descabe a alegação de isenção do IRPJ.

CSLL/PIS/COFINS.

Dado o indeferimento do requerimento de renovação da certificação e negado o recurso apresentado, cabíveis os lançamentos das contribuições.

TRIBUTAÇÃO. FALTA DO LALUR. ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

A falta de apresentação do LALUR enseja o arbitramento, mormente quando o contribuinte fez a opção pelo lucro real.

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Descabe a nulidade dos autos de infração em função de expressa previsão legal para efetuar o lançamento para prevenir a decadência.

**DECADÊNCIA.**

O lançamento efetuado após o prazo de cinco anos quando há antecipação do devido resta fulminado pela decadência.

**MULTA DE OFÍCIO.**

Cabível o lançamento da multa de ofício quando inexistente medida judicial suspendendo o crédito tributário anteriormente ao procedimento de fiscalização.

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE PELA****ADMINISTRAÇÃO. DESCABIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.**

Descabe manifestação da Administração acerca da violação de princípios constitucionais, matéria reservada ao Poder Judiciário. O mesmo se diga em relação à inconstitucionalidade de leis ou atos normativos federais.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Sabendo-se que a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o artigo 161 do CTN, cabível a exigência de juros de mora após o vencimento da mesma.

**DILIGÊNCIA. JUNTADA DE DOCUMENTOS.**

A diligência não se presta a suprir falha do contribuinte na apresentação de provas, além de revelar-se prescindível para a solução da lide.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, exceto se restar demonstrada com fundamentos algumas das hipóteses listadas nas alíneas do §4º: impossibilidade de apresentação por força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

**JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.**

São improficuas as jurisprudências administrativas e judiciais trazidas pelo sujeito passivo, porque essas decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

**Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte**

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para fundamentar a sua decisão final:

**Da Suspensão da Exigibilidade**

Tendo em vista a apresentação de impugnação, o crédito tributário está com a exigibilidade suspensa.

**Da Nulidade**

O impugnante pleiteia a nulidade dos lançamentos pois a teor da previsão veiculada no artigo 24, §2º da Lei 12.101/2009, válida era a certificação da impugnante enquanto não proferida decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado. Assim, alega que os autos de infração não poderiam ter sido lavrados.

O lançamento do crédito tributário para prevenir a decadência é procedimento previsto no artigo 63 da Lei 9.430/96 e pode ser efetuado ainda que a exigibilidade esteja suspensa na forma dos incisos IV e V do art.151 do CTN (ação judicial). Dessa forma, a validade do certificado CEBAS não representa fator impeditivo ao lançamento.

Além disso, não se vislumbra o enquadramento no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (casos de nulidade):

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Finalmente, entendemos que os lançamentos foram efetuados em conformidade com o disposto no art.142 do CTN, devendo conter obrigatoriamente:

*I - a identificação do sujeito passivo;*

*II - a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;*

*III - a norma legal infringida;*

*IV - o montante do tributo ou contribuição;*

*V - a penalidade aplicável;*

*VI - o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;*

*VII - o local, a data e a hora da lavratura;*

*VIII - a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.*

Destarte, não há que se falar em nulidade.

#### **Da Decadência**

A impugnante alega que o lançamento de PIS referente ao período de apuração 08/2011 estaria fulminado pela decadência nos moldes do art.150, §4º do CTN.

É entendimento da Receita Federal do Brasil - RFB que no caso de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial para se efetuar o lançamento será:

5 (cinco) anos a partir do fato gerador, caso tenha havido pagamento antecipado (art.150, §4º do CTN);

5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, caso não tenha havido pagamento antecipado (art.173, I do CTN)

Na situação ora sendo analisada, temos que conforme auto de infração (fl.58), foi apurado em agosto/2011 PIS de R\$ 61.999,86. Deduzindo-se pagamento antecipado (R\$ 12.850,60), o valor lançado perfaz R\$ 49.149,26. Assim, considerando que o fato gerador ocorreu em 31/08/2011, o lançamento deveria ter sido efetuado até 31/08/2016. Sabendo-se que o lançamento se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte e que esta ocorreu em 30/09/2016, o valor de PIS lançado na competência 08/2011 está fulminado pela decadência.

#### **Da Multa de Ofício**

A impugnante diz que não procede o lançamento da multa de ofício quando este é lavrado para prevenir a decadência. Invoca a Súmula CARF nº 17.

A Súmula CARF nº 17 estabelece:

*Súmula CARF nº 17: Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

Por outro lado, o artigo 151 do CTN assim diz:

*"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*

*V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*

*VI – o parcelamento."*

Destarte, considerando que somente é incabível a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados quando a exigibilidade estiver suspensa em função de decisão judicial (incisos IV e V) do artigo 151 do CTN, resta claro não proceder a aplicação da Súmula CARF nº 17 pois a suspensão ocorreu em função de apresentação de impugnação (inciso III).

Logo, indefiro o pleito.

#### **Da Afronta a Princípios Constitucionais. Exame pela Autoridade Administrativa**

Acerca dessa alegação, temos que descabe aos Órgãos Administrativos, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições legais que

fundamentam o lançamento. O mesmo se diga em relação à inconstitucionalidade de leis ou atos normativos federais.

#### **Da Imunidade Tributária**

Preliminarmente, cabe estabelecer a diferença entre imunidade e isenção:

Imunidades tributárias são proteções firmadas pela Constituição estabelecendo a impossibilidade de certos tributos atingirem determinadas pessoas, bens ou situações. A imunidade não é dispensa do pagamento do tributo. Na verdade, o tributo nem existe em relação às situações imunes.

A isenção, por sua vez, significa a dispensa, estabelecida em lei, do pagamento de tributo que, a princípio, seria exigível por força da norma que regula a incidência. A Constituição Federal exige em seu artigo 150, §6º, que a isenção deve ser concedida por lei específica da esfera governamental competente para a instituição do tributo.

O §7º do artigo 195 da CF/88 define:

*"§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."*

Muito embora o texto fale de isenção, certo é que se trata de imunidade aplicável às entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições para a seguridade social. O texto constitucional remete para a lei o estabelecimento dos requisitos para o gozo da imunidade.

#### **Análise dos Lançamentos e da Impugnação - Mérito**

Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram efetuados na sistemática do lucro arbitrado; por sua vez, os lançamentos de PIS e COFINS foram efetuados no regime cumulativo. Importante registrar que no início da fiscalização, o contribuinte foi intimado via TIFP (fl.66/68), ciência em 22/08/2016 (fl.70), para opção pelo lucro real ou arbitrado. Ainda, em resposta ao referido termo, o contribuinte optou pelo lucro real:

Neste sentido, a ora fiscalizada foi intimada para informar a opção pela forma de tributação da CSLL que lhe convier: lucro real ou arbitrado com base na receita conhecida. Ainda dispôs, o Auditor Fiscal, que esta manifestação não implica em confissão dos fatos objetos do processo administrativo, nem invalida contestações/impugnações.

Apesar da entidade não estar sujeita à tributação da CSLL, porém diante da necessidade de cumprimento da referida intimação, propõe que o lançamento de ofício seja procedido pelo lucro real.

Os livros diários, razões e LALUR serão apresentados até o dia 16/09/2016, nos termos do deferimento da prorrogação de prazo.

Como o contribuinte não apresentou o LALUR mas tão somente o diário e o razão, a autoridade fiscal procedeu ao arbitramento com base nos artigos 530 e 532 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

**III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;**

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519

e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Contribuinte diz que o fato gerador do IRPJ é o lucro, não identificado na consecução de sua atividade.

O arbitramento do lucro decorre de expressa previsão legal, mediante a qual, a autoridade tributária, impossibilitada de aferir a exatidão do lucro declarado em virtude da não-apresentação - total ou parcial - de livros e documentos pela pessoa jurídica regularmente intimada, está legitimada a adotá-lo como meio de apuração da base de cálculo. Em se tratando de previsão legal, o ônus da prova é invertido para o contribuinte.

Destarte, diante da falta de apresentação do LALUR, reputa-se legítimo o arbitramento.

Basicamente, os lançamentos foram efetuados em função do indeferimento do pedido de renovação da Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS da pessoa jurídica relativo ao período 29/12/2009 a 28/12/2012. Esse indeferimento está materializado na Portaria SAS/MS nº 764, DOU 27/06/2016:

**PORTARIA Nº 764, DE 23 DE JUNHO DE 2016**

Indefere a Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, na área de Saúde, da Associação Beneficente Evangélica de Joinville, com sede em Joinville (SC).

A Secretária de Atenção à Saúde - Substituta, no uso de suas atribuições,

Considerando o disposto no inciso I do art. 21 c/c arts. 35 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e alterações contidas na Lei nº 12.868/2013, de 15 de outubro de 2013;

Considerando o Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, que regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009;

Considerando a competência prevista no art. 3º da Portaria nº 834/GM/MS, de 26 de abril de 2016; e

Considerando os Pareceres Técnicos nºs 215/2016 e 267/2016-CGGER/DCEBAS/SAS/MS e nº 150010/2015/MDS, constante do Processo nº 25000.009631/2013-48/MS que concluiu pelo não atendimento dos requisitos constantes do inciso I do art. 23, alínea "b" do inciso VIII, alínea "c" do inciso IX e § 4º do art. 30 e incisos II, III e V do art. 31, todos da Portaria nº 834/GM/MS, de 26 de abril de 2016 e inciso I do art. 8º da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, suas alterações e demais legislações pertinentes, resolve:

Art. 1º Fica indeferida a Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, na área de Saúde, da Associação Beneficente Evangélica de Joinville, CNPJ nº 84.694.405/0001-67, com sede em Joinville (SC).

Art. 2º A instituição requerente fica notificada para, caso queira, apresentar recurso administrativo no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da presente publicação, conforme prevê o art. 26 da Lei nº 12.101 de 27 de novembro de 2009.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

**CLEUSA RODRIGUES DA SILVEIRA  
BERNARDO**

Em sua impugnação, a interessada afirma que as exigências foram lançadas antes do trânsito definitivo da discussão atinente à renovação do CEBAS. Prosseguindo, afirma que a Lei 12.101/2009, artigo 24, §2º, assegura à entidade a validade da certificação até que proferida decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.

A Lei nº 12.101 de 27/11/2009, DOU 30/11/2009, dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

O artigo 1º da Lei nº 12.101/2009 assim dispõe:

*Art. 1o A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.*

O artigo 24 da Lei nº 12.101/2009 trata do requerimento de renovação da certificação:

*Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.*

*§ 1o Será considerado tempestivo o requerimento de renovação da certificação protocolado no decorrer dos 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o termo final de validade do certificado.*

*§ 2o A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.*

*§ 3o Os requerimentos protocolados antes de 360 (trezentos e sessenta) dias do termo final de validade do certificado não serão conhecidos.*

O artigo 26, por sua vez, trata dos recursos em caso de indeferimento do requerimento de renovação:

*Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.*

*§ 1o O disposto no **caput** não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente.*

*§ 2o Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1o for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o **caput**.*

*§ 3o O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2o não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29.*

*§ 4o Se a decisão final for pela procedência do recurso, o lançamento fundado nos requisitos de certificação, efetuado nos termos do § 1o, será objeto de comunicação, pelo ministério certificador, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o cancelará de ofício.*

A isenção a que se refere o artigo 1º da Lei nº 12.101/2009 diz respeito às seguintes contribuições:

- 1) Contribuição a cargo da empresa sobre a folha de salários;
- 2) COFINS;
- 3) CSLL
- 4) PIS/PASEP

O fato do §2º do artigo 24 da Lei nº 12.101/2009 estabelecer que a certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado é regra que assegura a fruição do benefício mesmo que inexistir decisão sobre o pleito de renovação do CEBAS. Assim, no caso de deferimento de renovação do certificado, esse novo documento terá validade a partir do prazo final do certificado anterior. Por outro lado, havendo indeferimento em caráter definitivo, haverá período sem certificado válido a partir do término da validade do documento anterior.

Além disso, o *caput* e §1º do artigo 26 da Lei nº 12.101/2009, já transcritos, estabelecem que "da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada" e que o disposto no *caput* não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente, donde se conclui que se é possível efetuar o lançamento do crédito tributário, logicamente o §2º do artigo 24 da mesma lei prorroga a validade do certificado até a decisão, mas essa prorrogação deixará de valer em caso de decisão definitiva na esfera administrativa sobre a questão no sentido da não renovação do CEBAS.

A respeito do indeferimento do pedido de renovação do CEBAS, a pessoa jurídica interessada apresentou recurso.

Em função desse recurso apresentado, a DRJ/BEL, via Despacho nº 36 da 1ª Turma de 30/06/2017 (fl.266/268) retornou o processo à unidade de origem a fim de que esta procedesse ao acompanhamento do processo administrativo nº 25000.009631/2013-48/MS e que, quando existisse decisão sobre o recurso apresentado, fosse juntada aos autos cópia da mesma e posterior encaminhamento a essa unidade julgadora para prosseguimento.

A tela do Sistema Siscebas (fl.271) revela que o recurso apresentado foi negado e indica a data da portaria como sendo 03/01/2019. A página do DOU de 29/01/2019 (fl.272) indica o seguinte Despacho do Ministro de Estado da Saúde:

**DESPACHO Nº 2, DE 3 DE JANEIRO DE 2019**

Ref. Processo MS/SIPAR: nº 25000.009631/2013-48  
INTERESSADOS: ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE (SC)  
ASSUNTOS: Recurso Administrativo interposto em face de decisão de indeferimento de concessão/renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (CEBAS).  
Decisão: À vista do que consta dos autos, adoto como razões de decidir os fundamentos de mérito apresentados na Nota Técnica nº 139/2016/CGCER/DCEBAS/SAS/MS, bem como as razões de fato e de direito expostas pela Consultoria Jurídica, nos termos do Parecer nº 00915/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU, aprovado pelos Despachos nº 04605/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU e nº 04711/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU, e NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ADMINISTRATIVO interposto pela ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE (SC).

LUIZ HENRIQUE MANDETTA  
Ministro de Estado

Como se vê, foi negado provimento ao recurso administrativo interposto pela ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE (SC).

O artigo 150 da CF/88 trata das limitações do poder de tributar. Vejamos o *caput* e inciso VI do dispositivo:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*VI - instituir impostos sobre:*

*patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

*templos de qualquer culto;*

*patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (grifei)*

Trata-se de verdadeira imunidade e que remete para a lei o estabelecimento dos requisitos necessários para seu gozo. A respeito desses requisitos, podem ser instituídos por lei complementar ou lei ordinária. Esse tem sido o entendimento do STF quando a Constituição não especificar a natureza da lei, como é o presente caso.

Nesse sentido, a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) estabeleceu requisitos nos artigos 9º e 14 dessa lei que, apesar de originariamente ser ordinária, tem *status* de lei complementar nos termos do art.146 da CF/88. Vejamos:

Lei 5.172/66:

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;*

*II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;*

*III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;*

*IV - cobrar imposto sobre:*

*o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;*

*templos de qualquer culto;*

*o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;*

*Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*

*I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;*

*II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

*III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

*§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

*§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.*

Outros requisitos foram criados pela Lei 9.532/97, artigos 12, 13 e 15:

*Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.*

*§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*

*não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;*

*aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*

*conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

*assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*

*outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

*Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.*

*Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

*§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

Finalmente, mais um requisito foi exigido por intermédio da Lei nº 12.101/2009, qual seja, a existência do certificado CEBAS, o qual reconhece às pessoas jurídicas de direito privado a condição de entidade beneficente de assistência social. A certificação é atribuição do Ministério da Saúde, Educação ou do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, conforme a área de atuação da pessoa jurídica.

No caso em tela, a ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE atua na área de saúde.

Nesse sentido, o artigo 4º da lei supracitada lista as condições para que a entidade seja considerada beneficente e faça jus à certificação:

*Art. 4o Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:*

*I - celebrar contrato, convênio ou instrumento congêneres com o gestor do SUS;*

*II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);*

*III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados.*

*§ 1o O atendimento do percentual mínimo de que trata o caput pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, desde que não abranja outra entidade com personalidade jurídica própria que seja por ela mantida.*

*§ 2o Para fins do disposto no § 1o, no conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, poderá ser incorporado aquele vinculado por força de contrato de gestão, na forma do regulamento.*

*§ 3o Para fins do disposto no inciso III do caput, a entidade de saúde que aderir a programas e estratégias prioritárias definidas pelo Ministério da Saúde fará jus a índice percentual que será adicionado ao total de prestação de seus serviços ofertados ao SUS, observado o limite máximo de 10% (dez por cento), conforme estabelecido em ato do Ministro de Estado da Saúde.*

*§ 4º Na hipótese de comprovada prestação de serviços pela entidade de saúde, sem a observância do disposto no inciso I do caput deste artigo, que dê causa ao indeferimento ou cancelamento da certificação, o Ministério da Saúde deverá informar aos órgãos de controle os indícios da irregularidade praticada pelo gestor do SUS.*

O procedimento que resultou em não renovação do CEBAS teve origem na Representação Administrativa (fl.99/109) a que se refere o artigo 27, II e parágrafo único da Lei 12.101/2009 e esta Representação foi lavrada no curso do procedimento fiscal da Receita Federal do Brasil - RFB nº 0920200.2015.00001-6, tendo por objeto a verificação dos requisitos para a fruição do benefício fiscal de entidade beneficente de assistência social.

Assim sendo, não procede a alegação de que a fiscalização descaracterizou a isenção prevista no artigo 15 da Lei 9.532/97 amparada em relatório elaborado em fiscalização anterior. Não se trata de fiscalização anterior eis que na Representação consta que o período analisado é de 01/01/2011 a 31/12/2012, isto é, o mesmo período dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do processo ora sendo julgado, bem como do processo nº 10920.722958/2016-01, o qual trata das contribuições sociais previdenciárias.

No que concerne à alegação de que a autoridade fiscal não seguiu o rito previsto no artigo 172, §2º do RIR/99, o qual tem como matriz legal o artigo 32, §2º da Lei 9.430/96, na verdade o rito seguido foi o previsto na Lei 12.101/2009. Assim, o processo de suspensão da imunidade ocorreu no âmbito do Ministério da Saúde, cabendo à RFB atuar no tocante aos desdobramentos na seara tributária.

**Portanto, uma vez indeferido o requerimento de renovação da certificação e negado o recurso apresentado e considerando que inexistente na Lei nº 12.101/2009 previsão para apresentação de novo recurso (vide artigo 35), entendo que os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS devem ser mantidos.**

Por sua vez, a falta de renovação da certificação, por si só, não é motivo suficiente para autorizar o lançamento de IRPJ. É que o IRPJ não está citado no regramento estabelecido pela Lei nº 12.101/2009.

A fiscalização efetuou o lançamento do IRPJ sob o fundamento de que a partir do momento que não se reconhece a condição de EBAS da Lei 12.101/2009, a entidade deixa de ser instituição imune referida no artigo 12 da Lei 9.532/97 (que remete à imunidade do art.150, VI, "c" da CF/88. Adiante, a fiscalização diz que o art.15 da Lei 9.532/97 considera isentas "as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos."

Prosseguindo, a fiscalização diz que no procedimento fiscalizatório via processo 10920.722489/2015-31 foi relatado que: a entidade tem atuação na área de saúde; a entidade não promove assistência social beneficente. Em função disso, a fiscalização concluiu que a ABEJ não se enquadra no artigo 15 da Lei nº 9.532/97 pois a natureza filantrópica fora afastada com a decisão contida na Portaria SAS/MS nº 764, além de entender que o enquadramento como "associação civil que preste os serviços para o qual foi instituída, colocando à disposição do grupo de pessoas a que se destina" também não é possível pois os serviços de saúde prestados pela entidade são para todos que possam pagar ou que tenham planos de saúde privados conveniados com o HDH".

O artigo 199 da CF/88 assim diz:

*Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.*

*§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.*

Nota-se, assim, haver diferenciação entre entidades filantrópicas e àquelas sem fins lucrativos. Assim, no julgamento da ADIN 2028, o Ministro Moreira Alves diferenciou a entidade de assistência social da filantrópica. Vejamos:

textos constitucionais. Com efeito, o § 1º do art. 199, ao distinguir "entidades filantrópicas" das "entidades sem fins lucrativos" já demonstra que os dois conceitos não se confundem, e, no § 2º, desse mesmo artigo, alude a outro tipo de entidade que é a "entidade com fins lucrativos". Daí resulta que, conforme o tipo de interesse, elas podem perseguir interesse próprio ou interesse de outrem, sendo que perseguem interesse próprio as com fins lucrativos ou as que desempenham atividades circunscritas áqueles que a integram, ao passo que buscam interesses de outrem as que atuam em benefício de outrem que não a própria entidade ou os que a integram, como é o caso das entidades sem fins lucrativos que são beneficiárias por visarem a interesse alheio. De outra parte, o modo mais típico de satisfazer interesse próprio é a busca do lucro, e o modo de satisfazer interesse de outrem se faz ou pelo dispêndio patrimonial sem contrapartida, ou pelo atendimento sem oneração direta e excessiva do beneficiado. **Assim, entidade que atua em benefício de outrem com dispêndio de seu patrimônio sem contrapartida é entidade filantrópica, mas não deixa de ser beneficente a que, sem ser filantrópica, atua sem fins lucrativos e no interesse de outrem. Por isso, sendo entidade beneficente o gênero, pode-se concluir que toda entidade filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica.** Assim, o § 7º do

**artigo 195 ao utilizar o vocábulo "beneficente" se refere a essas duas espécies (...) – [Grifou-se].**

Assim, diante de toda a análise procedida entendemos que o contribuinte não faz jus à imunidade a que se refere o art.150, VI, "c" da CF/88, muito menos à "isenção" prevista na Lei 9.532/97 (artigo 15) por não patrocinar filantropia e não se enquadrar como associação civil que preste os serviços para o qual foi instituída. Dessa maneira, **o lançamento de IRPJ deve ser mantido.**

#### **Dos Juros Incidentes (Selic) sobre Multa de Ofício.**

Requer a impugnante o afastamento da aplicação da taxa selic sobre a multa de ofício, por contrariar o ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, falta de previsão legal.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, preceitua:

Código Tributário Nacional

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

(...)

Como se vê, a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o dispositivo legal transcrito.

Logo, indefiro o pleito.

**Da Diligência e Juntada Posterior de Documentos**

Acerca do pleito para que o processo seja baixado em diligência, é cediço que esta não se presta a suprir falha do contribuinte na apresentação de provas. Ainda, a diligência revela-se prescindível para a solução da lide.

No que se refere à solicitação para a produção de provas posteriores e juntada de documentos que se entender necessários, temos que o §4º do art.16 do Decreto nº 70.235/72, é cristalino ao estabelecer que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, exceto se restar demonstrada com fundamentos algumas das hipóteses listadas nas alíneas do §4º: impossibilidade de apresentação por força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Considerando que a impugnante não logrou demonstrar a ocorrência de quaisquer dos fatos previstos no §4º do art.16 do Decreto nº 70.235/72, indefere-se os pleitos de diligência por sua prescindibilidade e de juntada posterior de documentos.

**Das Jurisprudências Administrativa e Judicial**

São improfícuas as jurisprudências administrativas trazidas pelo sujeito passivo, porque essas decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Nesse sentido, determina o inciso II do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

*II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;”*

Veja-se também os dizeres do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

*“Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a*

*decisão daquele colegiado.”*

O mesmo se opera com relação às jurisprudências judiciais suscitadas pelo litigante posto que aplicam-se somente às partes envolvidas naquele litígio específico, não abrangendo terceiros que não figurem como parte nas referidas ações judiciais.

### **Conclusão**

Isto posto, voto no sentido de:

**Julgar improcedente** o lançamento de PIS 08/2011 (R\$ 49.149,26) por estar fulminado pela **decadência**;

**Julgar procedentes** os demais lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

### **Do Recurso Voluntário:**

Tomando ciência da decisão *a quo* em 12/03/2019, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 09/04/2019 (fls. 313 e seguintes), ou seja tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais destaco abaixo:

- nulidade da decisão da DRJ – supressão de instância – questão de ter imunidade tributária independente de ter ocorrido o indeferimento do Cebas;
- existiria Cebas válido para o período fiscalizado;
- no mérito - goza de imunidade tributária independente de ter o Cebas;
- tem isenção com base por aplicação do percentual de gratuidade necessário para fins da isenção prevista no art. 15 da lei 9.537/99 – entidade sem fins lucrativos;
- indevido o arbitramento, pois foi com base na ausência do lalur
- não cumprimento do rito especial previsto no art. 172 do RIR/99 – prévia notificação fiscal antes de constituído o crédito tributário;
- aplicação da súmula CARF nº 17 – dispensa de multa de ofício para lançamento para prevenir decadência.
- do pedido final:

### **V. DO REQUERIMENTO**

*A vista do exposto, requer se digne este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em receber e acolher in totum o presente Recurso Voluntário para fins de,*

- a) PRELIMINARMENTE, determinar o retorno dos autos à DRJ de Ribeirão Preto/SP, para análise integral das razões e provas produzidas em sede de Impugnação, sob pena de preterição ao direito de defesa e supressão de instância;*
- b) Se assim não entender, pugna pelo reconhecimento da NULIDADE do lançamento, em vista da evidente ausência de motivação, posto que, nos moldes do artigo 24, §2º, da Lei 12.101/09, válida era a certificação da Recorrente enquanto não proferida decisão final quanto ao requerimento de renovação tempestivamente apresentado.*

*Não sendo este o entendimento dessa r. Turma,*

- c) Pugna-se então pelo reconhecimento INTEGRAL das razões de direito, as quais de igual forma ensejarão o cancelamento integral da exigência, seja em vista do cumprimento dos requisitos veiculados no artigo 14 do CTN, e confirmados em decisão passada em julgado nos autos do MS 2003.72.01.005485-2/SC, ou quanto aqueles decorrentes do artigo 15 da Lei 9.532/97, confirmados por meio de prova pericial acostada aos autos nº 5002791-81.2010.4.04.7201;*

- d) Outrossim, caso superado o pleito acima, que se declare a nulidade do lançamento, posto que, nos moldes do comando inserto no artigo 530 do RIR/99, bem como em precedente desse e. Tribunal, o lucro arbitrado mostra-se condição excepcional aplicável apenas quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação.*

*E ainda assim não o sendo, requer, finalmente, seja afastada a multa de ofício, em vista da constituição do crédito tributário para fins de prevenir a decadência. Trata-se do enunciado da Súmula 17 dessa Corte Administrativa.*

*É o que se requer! Nestes Termos, Pede Deferimento.*

*É o relatório.*

O Colegiado resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que fosse oficiado o Ministério da Saúde visando obter cópia integral do processo nº 25000.009631/2013-48/MS, que indeferiu a renovação do registro da ora Recorrente como Entidade Beneficente de Assistência Social.

A unidade de origem providenciou a juntada aos autos dos documentos requeridos, encartados às fls. 472 a 1.924.

Intimada, a Contribuinte apresentou a petição de fls. 2.938 a 2.951, bem como anexou os documentos de fls. 1.933 a 2.937.

Em seguida, considerando-se a extinção do mandato do Conselheiro relator quando da conversão do julgamento em diligência, procedeu-se a novo sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Relator.

### 1 – ADMISSIBILIDADE

A admissibilidade recursal fora atestada quando o Colegiado resolveu converter o julgamento em diligência, razão pela qual desnecessária nova apreciação.

### 2 – DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Alega a Recorrente que a decisão recorrida seria nula por suposta preterição do direito de defesa e alegada supressão de instância.

Sustenta a Apelante que o acórdão da DRJ não apreciou todos os argumentos apresentados na impugnação que supostamente comprovariam que a Contribuinte faria jus à imunidade tributária.

Não há razão para a insurgência da Recorrente nesta matéria. O acórdão recorrido ratificou a conclusão da autoridade fiscal e a então impugnante não logrou demonstrar, por documentos aptos e idôneos, que o juízo formado merecia ser reformado.

Ademais, o argumento ora apresentado ligado a suposta nulidade da decisão recorrida conflita diretamente com o mérito da demanda. A DRJ, ao contrário do que pretendia a Impugnante, concordou com os motivos apresentados pelo fisco para formalizar o lançamento. Reitere-se, ainda, que a Recorrente não possuía, como ainda não possui (ao menos não providenciou sua juntada aos autos) o CEBAS do período fiscalizado.

Por fim, a discussão quanto à constitucionalidade dos dispositivos invocados e objetos de apreciação pelo Colendo Supremo Tribunal Federal (STF) transitou em julgado no mês de setembro de 2022, posteriormente ao julgamento da impugnação.

Por estas razões, afasto a alegação de nulidade da decisão recorrida.

### 3 – SUPOSTA NULIDADE POR ALEGADA EXISTÊNCIA DE CEBAS VÁLIDO PARA O PERÍODO FISCALIZADO

Sustenta a Recorrente que, na data da autuação fiscal, possuía Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) válido, dado que haveria previsão expressa disposta no art. 24, § 2º da Lei nº 12.101/2009, que veiculou a seguinte redação:

*Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de*

*assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.*

*§ 1º O requerimento de renovação da certificação deverá ser protocolado com antecedência mínima de 6 (seis) meses do termo final de sua validade.*

*§ 2º A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.*

Ocorre, entretanto, que tal alegação foi também apresentada no recurso contra o indeferimento do pedido de concessão do CEBAS, ocasião em que a autoridade responsável pela análise do pleito o indeferiu, nos seguintes termos:

## **II. PRELIMINARES Do Efeito Suspensivo**

3. Aplica-se efeito suspensivo ao recurso administrativo incurso na hipótese prevista no § 2º, artigo 35, da Lei nº 12.101/2009. Como o requerimento de renovação do CEBAS foi protocolado em 23/12/2009 (fls. 1; 141 — envelope com carimbo de postagem), o presente recurso **não** é recebido nesse efeito.

Se o recurso não foi recebido com efeito suspensivo, como expressamente consignado na Nota Técnica nº 139/2016 CGCER/DCEBAS/SAS/MS (fls. 1.873 a 1.877), não há que se falar em certificado válido à época da autuação fiscal, já que o anteriormente obtido pela Recorrente havia expirado em 31/12/2009.

Por estas razões, não há como acolher a pretensão de existência de CEBAS na data da autuação fiscal e, como consequência, afasta-se a alegação de nulidade do PAF arguida pela Recorrente.

## **4 – MÉRITO**

Versa o presente processo sobre auto de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social - PIS e Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS dos anos-calendário 2011 e 2012 (fl.2/62) nos valores de R\$ 5.712.164,37, R\$ 2.592.073,97, R\$ 878.584,77 e R\$ 7.200.205,46, respectivamente, além de multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até setembro/2016.

Os lançamentos ora em julgamento foram efetuados a partir da constatação que a ora Recorrente não teve deferido seu pedido de Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Esta é a conclusão a que se chega no relatório fiscal (fls. 125 a 135), conforme seguinte excerto do documento:

### **3. DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RENOVAÇÃO DO CEBAS**

3.1. A ABEJ, mantenedora do Hospital Dona Helena, alegava a condição de entidade beneficente de assistência social prevista na Lei nº 12.101/2009 e, com base nisto, vinha se usufruindo da isenção das Contribuições Sociais prevista nesta Lei.

3.2. Ocorre que, em fiscalizações anteriores da Receita Federal do Brasil, constatou-se que a entidade não se enquadrava na Lei nº 12.101/2009, pois não oferecia assistência social beneficente, nem prestava serviços ao SUS no montante legal. Com efeito, a ABEJ/HDH atuava na área da saúde, na prestação de serviços médico-hospitalares, dirigida ao atendimento aos segurados de planos de saúde privados e clientes particulares pagos. Tais fatos persistem.

3.3. Diante disto, com base no artigo 27, inciso II, da Lei nº 12.101/2009, foram lavradas RAs ao MDS e MS (RAs nºs 10920.721179/2012-56 e 10920.722489/2015-31), que tinham por objeto proposta de cancelamento/indeferimento do CEBAS da entidade.

3.4. No dia 27/06/2016 foi publicada no DOU a Portaria SAS/MS nº 764 (cópia fls. 110), de 23/06/2016, que indefere o pedido de renovação do CEBAS da ABEJ/HDH, relativo ao período 29/12/2009 a 28/12/2012.

#### 4. DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

4.1. Diante do indeferimento da renovação do CEBAS por ausência de atividade beneficente de assistência social na saúde e/ou prestação de serviços ao SUS, as contribuições sociais referidas na Lei nº 12.101/2009 são devidas.

[...]

4.3. O IRPJ e a Contribuição para o PIS/PASEP não são mencionados na Lei nº 12.101/2009. Com efeito a inexistência do IRPJ está prevista no artigo 12 (se se tratar de imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF) ou 15 (se for o caso de isenção), da Lei nº 9.532/1997. Já Contribuição para o PIS/PASEP é aplicada sobre a folha de salários, conforme artigo 13, inciso III (imunidade) ou IV (isenção), da MP nº 2.158/35, de 2001. Ocorre que, a partir do momento que não se reconhece a condição de EBAS da Lei nº 12.101/2009 (que trata da regulamentação da “isenção” do artigo 195, § 7º, da CF), a entidade deixa de ser instituição imune referida no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 (que remete à imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF). Então, resta verificar se a ABEJ é entidade isenta de que trata o artigo 15 Lei nº 9.532/1997.

4.4. Pois bem, o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 considera isentas “as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”. Conforme constatado em fiscalização anterior e relatado no parágrafo 1.5 da RA nº 10920.722489/2015-31 (fls. 99 a 109), “1 – a entidade tem **atuação na área da saúde** – prestação de serviços de atendimento médico-hospitalar aos segurados de planos de saúde privados e clientes particulares pagos, e; 2 – a entidade **não promove assistência social beneficente** posto que as ações neste sentido, que de fato se enquadram na legislação, são mínimas, irrelevantes se comparadas ao porte da entidade”. Esta conclusão da RA leva à convicção que a ABEJ não se enquadra no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, pois a natureza filantrópica fora

afastada com a decisão contida na portaria SAS/MS nº 764, e o enquadramento como “associação civil que preste os serviços para o qual foi instituída, colocando à disposição do grupo de pessoas a que se destina” não é possível pois os serviços de saúde prestados pela entidade são para todos que podem pagar ou que tenham planos de saúde privados conveniados com o HDH, e não a um público fechado. A título de demonstração, apresenta-se a seguir o saldo das contas “Clientes Convênios” do ativo contábil, em 31/12/2011, onde se vê que a ABEJ atende segurados indeterminados de várias empresas e planos de saúde:

[...]

4.5. Portanto, conclui-se que a ABEJ, com o indeferimento de renovação do CEBAS/SAÚDE, não se enquadra mais no artigo 12 e/ou 15 da Lei nº 9.532/1997, sendo devidos o IRPJ e a Contribuição para o PIS/PASEP sobre a receita. Por este motivo, apesar destes 2 tributos não serem mencionados na Lei nº 12.101/2009, são objetos de lançamento de ofício.

Portanto, resta claro que o fisco, a partir da constatação que a ora Recorrente não teve o CEBAS renovado, concluiu que deveriam ser lançadas de ofício as contribuições tratadas na Lei nº 12.101/2009. Quanto ao IRPJ e PIS, como a entidade não possui o CEBAS, não teria imunidade em relação a imposto e à contribuição. E afirma que a isenção fora afastada em procedimento anterior da RFB que culminou com a representação administrativa (fls. 99 a 109) ao Ministério da Saúde para cancelamento do CEBAS anteriormente vigente.

A representação administrativa (fls. 99 a 109) havia concluído, em relação ao anos-calendário 2011 e 2012 que a Contribuinte não “...promove assistência social beneficente...”, conforme seguinte excerto do documento (fl. 101):

1.5. Após exame dos documentos apresentados, constatou-se que: 1 – a entidade tem **atuação na área da saúde** – prestação de serviços de atendimento médico-hospitalar aos segurados de planos de saúde privados e clientes particulares pagos, e; 2 – a entidade **não promove assistência social beneficente** posto que as ações neste sentido, que de fato se enquadram na legislação, são mínimas, irrelevantes se comparadas ao porte da entidade.

A autoridade fiscal chegou à conclusão que a entidade não promove assistência social a partir dos seguintes fundamentos, também extraídos da representação administrativa de fls. 99 a 109:

### 3.8. DA CONCLUSÃO DO TÓPICO 3 DESTA REPRESENTAÇÃO

3.8.1. Pelo exposto, conclui-se que a **quase totalidade das gratuidades declaradas pela entidade é indevida por não caracterizar assistência social beneficente**, segundo os princípios da LOAS (artigo 4º da Lei nº 8.742/93) e também, em parte, por **não constar na contabilidade**.

3.8.2. A seguir faz-se uma síntese das gratuidades indevidas da ABEJ/HDH.

#### 3.8.2.1. PERÍODO DE 2011

3.8.2.1.1. Conforme já mencionado, a entidade informou nas Demonstrações Contábeis de 2011 o montante de R\$ 22.004.946,00 em gratuidades, equivalente a 20,30% da receita operacional líquida do período (R\$ 108.392.293,00).

3.8.2.1.2. Porém, após análises dos projetos de gratuidades, concluiu-se que pelo menos R\$ 21.599.243,00, relativos aos 3 projetos do quadro a seguir, são gratuidades indevidas:

-QUADRO RESUMO DAS GRATUIDADES INDEVIDAS - 2011

-Renúncia de Receitas Convênio Empresas (R\$ 20.438.873,00): excluída por não constar na contabilidade e por se tratar de apropriação das diferenças entre a tabela de honorários do Hospital e a tabela de reembolsos dos planos de saúde.

-Renúncia de Receitas Convênio SUS (R\$ 95.362,00): excluída por não constar na contabilidade e por se tratar de apropriação das diferenças entre a tabela de honorários do Hospital e a tabela de reembolsos do SUS.

-Conta “10264-Assistência Social Hospitalar” (R\$ 1.065.008,35): excluída por se tratar de frustração de receitas em razão de glosas de reembolsos dos planos de saúde e de atendimentos médicos de “casos sociais” sem comprovação desta qualidade (sendo a maioria de segurados dos planos de saúde).

3.8.2.2. PERÍODO DE 2012

3.8.2.2.1. Conforme já mencionado, a entidade informou nas Demonstrações Contábeis de 2012 o montante de R\$ 28.503.250,00 em gratuidades, equivalente a 21,66% da receita operacional líquida do período (R\$ 131.619.773,00).

3.8.2.2.2. Porém, após análises dos projetos de gratuidades, concluiu-se que pelo menos R\$ 28.405.672,97, relativos aos 3 projetos do quadro a seguir, são gratuidades indevidas:

-QUADRO RESUMO DAS GRATUIDADES INDEVIDAS - 2012

-Renúncia de Receitas Convênio Empresas (R\$ 26.368.834,00): excluída por não constar na contabilidade e por se tratar de apropriação das diferenças entre a tabela de honorários do Hospital e a tabela de reembolsos dos planos de saúde.

-Renúncia de Receitas Convênio SUS (R\$ 10.364,00): excluída por não constar na contabilidade e por se tratar de apropriação das diferenças entre a tabela de honorários do Hospital e a tabela de reembolsos do SUS.

-Conta “10264-Assistência Social Hospitalar” (R\$ 2.026.474,97): excluída por se tratar de frustração de receitas em razão de glosas de reembolsos dos planos de saúde e de atendimentos médicos de “casos sociais” sem comprovação desta qualidade (sendo a maioria de segurados dos planos de saúde).

A conclusão do fisco, portanto, fundamentou-se no fato de que, segundo a constatação da autoridade fiscal, a Contribuinte não logrou comprovar que ao menos 20% da sua receita operacional líquida dos dois períodos foi aplicada em “gratuidades”.

A Recorrente, por seu lado, apresenta tanto na impugnação quanto no recurso voluntário argumentos visando infirmar a conclusão a que chegou o fisco na representação administrativa. Os principais argumentos da Contribuinte quanto ao mérito são os seguintes:

- Que a entidade atua no âmbito da comunidade local, promovendo a saúde e a prevenção de doenças, sendo certo que contribui com o Estado pois desenvolve atividades a ele inerentes;

- Que sempre possuiu CEBAS e gozou da imunidade em relação aos impostos e contribuições sociais;

- Que o resultado líquido da entidade, apurado anualmente em demonstrações contábeis, é aplicado integralmente na consecução de seus objetivos sociais, não sendo distribuídos lucros, rendas, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;

- Que ostenta a condição de instituição sem fins lucrativos;

- Que a Lei nº 12.101/2009 é objeto da ADI nº 4891, que busca demonstrar a inconstitucionalidade formal do conteúdo legal;

- Que o RE **566.622**, com repercussão geral admitida, e que, julgado em 23/02/2017, teve reconhecido que “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Segundo definido pelo Pretório Excelso, fixou-se, em contornos de definitividade, que a **delimitação da competência regulatória concernente à regra do § 7º do artigo 195 da Carta de 1988, deve ser estabelecida por lei complementar, no caso o artigo 14 do CTN;**

- Que não deverá, para fins de aferição da imunidade, prevalecer texto outro que não o do art. 14 do CTN;

- Que o STF no julgamento do RMS 22.192-9-DF, reconheceu que aplicáveis eram as condições previstas nos artigos 9º e 14º do CTN para o gozo da imunidade dos impostos de que trata o art. 150, VI, “c” da CF, por serem tais condições compatíveis com a finalidade para qual ambas as desonerações foram concebidas pelo legislador supremo;

- Que os dispositivos do CTN elencam as únicas condições que as entidades que desenvolvem tais atividades devem preencher para gozar da desoneração em tela;

- Que **cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente**, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar;

- Que o registro das entidades como beneficente possui eficácia apenas declaratória, cabendo ao fisco a verificação do não atendimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN;

- Que a entidade **não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas; aplica integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e mantém, sim, escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;**

- Que em discussão manejada nos autos do **Mandado de Segurança nº 2003.72.01.005485-2/SC**, na qual atua como parte Impetrante, teve a contribuinte reconhecida em seu favor a imunidade tributária, com fulcro no artigo 195, §7º, da CF/88, justamente por restarem atendidos os requisitos do art. 14, do CTN;

- Que tal decisão transitou em julgado em 16/06/2018 (anexo), operando-se neste momento a coisa julgada. Ou seja, à Recorrente atribui-se o reconhecimento da imunidade tributária encerrando as discussões quanto ao ponto;

- Que há decisões do CARF em linha com seus argumentos de defesa;

- Que o TRF 4 também possui decisão que confirma sua linha argumentativa, destacando excerto do voto da Excelentíssima Relatora do feito que consignou em seu voto que *“O STF pacificou, em repercussão geral, o entendimento de que os requisitos para a imunidade tributária, como as previstas no art. 195, § 7º, e art. 150, VI, c, da CF, só podem ser instituídos por lei complementar [...]. Assim, os requisitos que as Leis Ordinárias nº 8.212/90 (art. 55) e 12.101/09 instituíram para o contribuinte fazer a imunidade tributária restam afastados.”* ;

Em resumo, há uma questão precedente que deve ser decidida por este Colegiado. A falta do CEBAS é suficiente para descaracterizar a imunidade tributária prevista constitucionalmente? Superada esta primeira análise, os desdobramentos serão diversos a depender da conclusão alcançada.

À época dos fatos vigia, para fins de imunidade ou isenção das contribuições para a seguridade social (CSLL e COFINS), a Lei nº 12.101/2009. Para a área de saúde, segmento de atuação da Recorrente, o referido ato normativo estabelecia os seguintes requisitos para a concessão do registro de CEBAS:

#### DA CERTIFICAÇÃO

Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos: [\(Vide Lei nº 13.650, de 2018\)](#)

I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do **caput** do art. 1º; e

II - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas.

Parágrafo único. O período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de contrato, convênio ou instrumento congênere com o Sistema Único de Saúde (SUS) ou com o Sistema Único de Assistência Social (Suas), em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

## Seção I

### Da Saúde

Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

I - celebrar contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor do SUS; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (Vide Lei nº 13.650, de 2018)

II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);

III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados. (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)

§ 1º O atendimento do percentual mínimo de que trata o **caput** pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, desde que não abranja outra entidade com personalidade jurídica própria que seja por ela mantida.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, no conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, poderá ser incorporado aquele vinculado por força de contrato de gestão, na forma do regulamento.

§ 3º Para fins do disposto no inciso III do **caput**, a entidade de saúde que aderir a programas e estratégias prioritárias definidas pelo Ministério da Saúde fará jus a índice percentual que será adicionado ao total de prestação de seus serviços ofertados ao SUS, observado o limite máximo de 10% (dez por cento), conforme estabelecido em ato do Ministro de Estado da Saúde. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 4º Na hipótese de comprovada prestação de serviços pela entidade de saúde, sem a observância do disposto no inciso I do **caput** deste artigo, que dê causa ao indeferimento ou cancelamento da certificação, o Ministério da Saúde deverá informar aos órgãos de controle os indícios da irregularidade praticada pelo gestor do SUS. (Incluído pela Lei nº 13.650, de 2018)

Art. 5º A entidade de saúde deverá ainda informar, obrigatoriamente, ao Ministério da Saúde, na forma por ele estabelecida:

I - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes não usuários do SUS;

II - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes usuários do SUS; e

III - as alterações referentes aos registros no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES.

Parágrafo único. A entidade deverá manter o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES atualizado, de acordo com a forma e o prazo determinado pelo Ministério da Saúde. (Incluído pela Lei nº 12.453, de 2011)

Art. 6º A entidade de saúde que presta serviços exclusivamente na área ambulatorial deverá observar o disposto nos incisos I e II do art. 4º, comprovando, anualmente, a prestação dos serviços no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)

Art. 6º-A. Para os requerimentos de renovação de certificado, caso a entidade de saúde não cumpra o disposto no inciso III do **caput** do art. 4º no exercício fiscal anterior ao exercício do requerimento, o Ministério da Saúde avaliará o cumprimento do requisito com base na média do total de prestação de serviços ao SUS de que trata o inciso III do **caput** do art. 4º pela entidade durante todo o período de certificação em curso, que deverá ser de, no mínimo, 60% (sessenta por cento). (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 1º Para fins do disposto no **caput**, apenas será admitida a avaliação pelo Ministério da Saúde caso a entidade tenha cumprido, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) da prestação de seus serviços ao SUS de que trata o inciso III do **caput** do art. 4º em cada um dos anos do período de certificação. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A comprovação da prestação dos serviços, conforme regulamento do Ministério da Saúde, será feita com base nas internações, nos atendimentos ambulatoriais e nas ações prioritárias realizadas. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Art. 7º Quando a disponibilidade de cobertura assistencial da população pela rede pública de determinada área for insuficiente, os gestores do SUS deverão observar, para a contratação de serviços privados, a preferência de participação das entidades beneficentes de saúde e das sem fins lucrativos.

Art. 7º-A. As instituições reconhecidas nos termos da legislação como serviços de atenção em regime residencial e transitório, incluídas as comunidades terapêuticas que prestem ao SUS serviços de atendimento e acolhimento, a pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de substância psicoativa poderão ser certificadas, desde que: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - sejam qualificadas como entidades de saúde; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - comprovem a prestação de serviços de que trata o **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 1º O cumprimento dos requisitos estabelecidos nos incisos I e II do **caput** deverá observar os critérios definidos pelo Ministério da Saúde. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A prestação dos serviços prevista no **caput** será pactuada com o gestor local do SUS por meio de contrato, convênio ou instrumento congênera. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O atendimento dos requisitos previstos neste artigo dispensa a observância das exigências previstas no art. 4º. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Art. 8º Não havendo interesse do gestor local do SUS na contratação dos serviços de saúde ofertados pela entidade de saúde ou de contratação abaixo do percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4º, a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - 20% (vinte por cento), quando não houver interesse de contratação pelo gestor local do SUS ou se o percentual de prestação de serviços ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento); (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - 10% (dez por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 30% (trinta por cento) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

III - 5% (cinco por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

Parágrafo único. (VETADO)

§ 2º A receita prevista no **caput** será a efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde. (Incluído pela Lei nº 12.453, de 2011)

Art. 8º-A. Excepcionalmente, será admitida a certificação de entidades que atuem exclusivamente na promoção da saúde sem exigência de contraprestação do usuário pelas ações e serviços de saúde realizados, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 1º A oferta da totalidade de ações e serviços sem contraprestação do usuário dispensa a observância das exigências previstas no art. 4º. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A execução de ações e serviços de gratuidade em promoção da saúde será previamente pactuada por meio de contrato, convênio ou instrumento congênera com o gestor local do SUS. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º Para efeito do disposto no **caput**, são consideradas ações e serviços de promoção da saúde as atividades voltadas para redução de risco à saúde, desenvolvidas em áreas como: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nutrição e alimentação saudável; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - prática corporal ou atividade física; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

III - prevenção e controle do tabagismo; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

IV - prevenção ao câncer, ao vírus da imunodeficiência humana (HIV), às hepatites virais, à tuberculose, à hanseníase, à malária e à dengue; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

V - redução da morbimortalidade em decorrência do uso abusivo de álcool e outras drogas; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

VI - redução da morbimortalidade por acidentes de trânsito; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

VII - prevenção da violência; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

VIII - redução da morbimortalidade nos diversos ciclos de vida. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Art. 8º-B. Excepcionalmente, será admitida a certificação de entidades que prestam serviços de atenção em regime residencial e transitório, incluídas as comunidades terapêuticas, que executem exclusivamente ações de promoção da saúde voltadas para pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de drogas, desde que comprovem a aplicação de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de sua receita bruta em ações de gratuidade. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 1º Para fins do cálculo de que trata o **caput**, as receitas provenientes de subvenção pública e as despesas decorrentes não devem incorporar a receita bruta e o percentual aplicado em ações de gratuidade. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A execução das ações de gratuidade em promoção da saúde será previamente pactuada com o gestor local do SUS, por meio de contrato, convênio ou instrumento congêneres. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O atendimento dos requisitos previstos neste artigo dispensa a observância das exigências previstas no art. 4º. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Art. 9º (VETADO)

Art. 10. Em hipótese alguma será admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou pelo mercado.

Art. 11. A entidade de saúde de reconhecida excelência poderá, alternativamente, para dar cumprimento ao requisito previsto no art. 4º, realizar

projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, celebrando ajuste com a União, por intermédio do Ministério da Saúde, nas seguintes áreas de atuação:

I - estudos de avaliação e incorporação de tecnologias;

II - capacitação de recursos humanos;

III - pesquisas de interesse público em saúde; ou

IV - desenvolvimento de técnicas e operação de gestão em serviços de saúde.

§ 1º O Ministério da Saúde definirá os requisitos técnicos essenciais para o reconhecimento de excelência referente a cada uma das áreas de atuação previstas neste artigo.

§ 2º O recurso despendido pela entidade de saúde no projeto de apoio não poderá ser inferior ao valor da isenção das contribuições sociais usufruída.

§ 3º O projeto de apoio será aprovado pelo Ministério da Saúde, ouvidas as instâncias do SUS, segundo procedimento definido em ato do Ministro de Estado.

§ 4º As entidades de saúde que venham a se beneficiar da condição prevista neste artigo poderão complementar as atividades relativas aos projetos de apoio com a prestação de serviços ambulatoriais e hospitalares ao SUS não remunerados, mediante pacto com o gestor local do SUS, observadas as seguintes condições:

I - a complementação não poderá ultrapassar 30% (trinta por cento) do valor usufruído com a isenção das contribuições sociais;

II - a entidade de saúde deverá apresentar ao gestor local do SUS plano de trabalho com previsão de atendimento e detalhamento de custos, os quais não poderão exceder o valor por ela efetivamente despendido;

III - a comprovação dos custos a que se refere o inciso II poderá ser exigida a qualquer tempo, mediante apresentação dos documentos necessários; e

IV - as entidades conveniadas deverão informar a produção na forma estabelecida pelo Ministério da Saúde, com observação de não geração de créditos.

§ 5º A participação das entidades de saúde ou de educação em projetos de apoio previstos neste artigo não poderá ocorrer em prejuízo das atividades beneficentes prestadas ao SUS.

§ 6º O conteúdo e o valor das atividades desenvolvidas em cada projeto de apoio ao desenvolvimento institucional e de prestação de serviços ao SUS deverão ser objeto de relatórios anuais, encaminhados ao Ministério da Saúde para acompanhamento e fiscalização, sem prejuízo das atribuições dos órgãos de fiscalização tributária.

Diante deste cenário normativo, a Coordenação Geral de Certificação do Ministério da Saúde, por meio da Nota Técnica nº 139/2016 (fls. 1.873 a 1.877) recomendou o conhecimento

do recurso apresentado contra o indeferimento do registro do CEBAS e a não reconsideração do ato denegatório. Os fundamentos utilizados pela autoridade responsável pela análise do recurso foram os seguintes (com destaque ora acrescido):

#### Dos Requisitos do Indeferimento

8. Inicialmente, deve-se consignar que esta Nota Técnica se atém apenas aos pontos expressamente suscitados em grau de recurso, ou seja, a presente manifestação possui teor estritamente vinculado aos requisitos que motivaram o indeferimento do certificado do CEBAS, na área de Saúde.

9. Nos termos dos Pareceres Técnicos nos 215/2016 (fls. 638-642-v) e 267/2016-CGCER/DCEBAS/SAS/MS (fls. 645-646) e nº 150010/2015/MDS (fis. 644), a entidade não cumpriu com os requisitos legais constantes do inciso 1 do art. 23, alínea "b" do inciso VIII, alínea "c" do inciso IX e § 40, do art. 30 e incisos II, III e V do art. 31, todos da Portaria nº 834/GIVI/MS, de 26 de abril de 2016 e inciso I do art. 8º da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 20097, suas alterações e demais legislações pertinentes. Desta forma e sobre estes fundamentos foi construído o ato administrativo materializado pela Portaria SAS/MS nº 764, de 23/06/2016, que indeferiu a concessão do CEBAS na área de saúde requerido pela entidade.

[...]

14. Superada a questão preliminar levantada pela recorrente, registra-se a ausência, entre os documentos enviados em fase recursal, daqueles que poderiam reverter o indeferimento fundamentado nos dispositivos legais descumpridos e apontados nos Pareceres Técnicos 215/2016-CGCER/DCEBAS/SAS/MS e 267/2016-CGCER/DCEBAS/SAS/MS. Assim, não foram trazidos aos autos, nesta instância: a Declaração fornecida pelo gestor do SUS atestando a ausência de interesse na contratação dos serviços de saúde ofertados pela entidade de saúde e o Termo de Pactuação das ações de gratuidade pactuadas na área de saúde, a serem executadas em razão da aplicação de percentual da receita em gratuidade; Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) evidenciando o detalhamento das receitas e das despesas com gratuidade concedidas; Notas Explicativas detalhando as ações e serviços relacionados à gratuidade concedida e público-alvo abrangido por essas ações gratuitas em 2009; Parecer de Auditoria independente para o ano de 2009. **Por conseguinte, não foi possível aferir se a entidade aplicou, no exercício de 2009, o percentual de 20% de sua receita efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde em gratuidade na área de saúde.**

15. Ex positis, opina-se pela improcedência do recurso e por manter-se o indeferimento proferido nos Pareceres Técnicos 215/2016-CGCER/DCEBAS/SAS/MS e 267/2016-CGCER/DCEBAS/SAS/MS

Após decorrido todo o trâmite processual no âmbito do Ministério da Saúde, a proposta de manutenção do indeferimento do registro de CEBAS foi chancelada pelo Sr. Ministro de Estado nos seguintes termos:

**DESPACHO Nº 2, DE 3 DE JANEIRO DE 2019**

Ref. Processo MS/SIPAR: nº 25000.009631/2013-48

INTERESSADOS: ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE (SC)

ASSUNTOS: Recurso Administrativo interposto em face de decisão de indeferimento de concessão/renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (CEBAS).

Decisão: À vista do que consta dos autos, adoto como razões de decidir os fundamentos de mérito apresentados na Nota Técnica nº 139/2016/CGCER/DCEBAS/SAS/MS, bem como as razões de fato e de direito expostas pela Consultoria Jurídica, nos termos do Parecer nº 00915/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU, aprovado pelos Despachos nº 04605/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU e nº 04711/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU, e NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ADMINISTRATIVO interposto pela ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE (SC).

LUIZ HENRIQUE MANDETTA  
Ministro de Estado

Pois bem. Em suma, o indeferimento do registro no CEBAS deu-se por não ter sido possível aferir se a entidade havia aplicado, no exercício de 2009, 20% de sua receita de prestação de serviços de saúde em gratuidade na mesma área.

Sobreveio, contudo, importante decisão emanada do egrégio Supremo Tribunal Federal decorrente do julgamento do RE 566.622. O recurso fora recebido em sede de repercussão geral e a decisão final foi proferida no ano de 2019, culminando com a aprovação do Tema 32, assim disposto:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas” (18/12/2019, Tese do Tema 32/STF).

A decisão final do processo consistiu em acórdão de embargos de declaração, de lavra do então Ministro Marco Aurélio, que recebeu a seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.
2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566.622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05- 2020 PUBLIC 11-05-2020).

Importa destacar que, à luz do previsto no art. 62, § 1º, II, alínea “b” do RICARF, é vedado aos Conselheiros do CARF deixar de observar o disposto em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973; ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

Disto tudo se conclui que o Tema 32 fixou o entendimento de que as **contrapartidas para o gozo da imunidade são as previstas em lei complementar**, de modo que parece incompatível entender que a simples falta do CEBAS durante um período possa ser considerada causa direta de descon sideração do gozo da imunidade pela Recorrente.

Ademais, note-se que a renovação do certificado foi negada em razão da impossibilidade de se aferir se a ora Recorrente aplicou em gratuidade ao menos 20% da receita auferida com prestação de serviços de saúde. Este fato é nitidamente material e, segundo o entendimento expresso pelo STF e consolidado no Tema 32, a previsão haveria de ser feita por Lei Complementar, inexistente à época dos fatos.

Merece registro ainda o fato que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento ora em julgamento, bem como pela representação administrativa encaminhada ao MS, não se debruçou na análise do preenchimento, ou não, dos requisitos previstos no art. 14 do CTN para o gozo da imunidade. Como afirmado alhures, o lançamento foi realizado considerando-se que a inexistência do CEBAS seria suficiente para afastar o gozo da imunidade vindicada pela Contribuinte.

Por fim, há decisão proferida pela 3ª Turma da CSRF consagrando o entendimento que a mera ausência do CEBAS não enseja o afastamento da imunidade constitucionalmente prevista. A decisão, formalizada no acórdão nº 9303-010.974 está assim ementada (destaque ora acrescido):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO CEBAS.

Quanto à discussão acerca da legitimidade da exigência do CEBAS para as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, é se de considerar que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 566.622/RS, firmou entendimento de que somente a Lei Complementar seria forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF/88, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. **Explicitou que tais contrapartidas para a emissão do CEBAS devem-se dar por Lei Complementar, e não através de Lei Ordinária - Lei 8.212/91 e Lei 12.101/09. Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN.** O que, por conseguinte, devem ser considerados “como” concedidos o CEBAS de que trata o art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91, ainda que não tenham sido de fato emitidos para tais entidades, para todas as entidades que observam os requisitos dispostos em Lei Complementar - CTN.

Por fim, registre-se que veio a lume a Lei Complementar nº 187/2021, cujo objetivo foi regulamentar, à luz da decisão proferida pelo STF, as condições para o gozo da imunidade e isenção tributárias das entidades beneficentes. Tal ato legal, além de revogar a Lei nº 12.101/2009, previu em seu art. 41 a extinção dos créditos tributários decorrentes de contribuições lançadas com base em processos que se fundamentaram em dispositivos legais considerados inconstitucionais pelo STF. Eis o texto do art. 41:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

A fundamentação adotada pela autoridade que analisou o pedido de registro de CEBAS para seu indeferimento foi o art. 8º, inciso I da Lei nº 12.101/2009, que ostentava a seguinte redação:

Art. 8º Não havendo interesse do gestor local do SUS na contratação dos serviços de saúde ofertados pela entidade de saúde ou de contratação abaixo do percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4º, a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);

Ainda que o dispositivo não tenha sido até o momento expressamente considerado inconstitucional, não parece haver dúvida que seu teor conflita com a inteligência da Tese 32, que se reproduz novamente:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas” (18/12/2019, Tese do Tema 32/STF).

Evidentemente, o dispositivo que prevê a aplicação de percentual mínimo de receita em atividade de gratuidade está estabelecendo uma contrapartida para o gozo da imunidade tributária, que somente seria reconhecida se a entidade observasse o disposto na Lei. Contudo, como afirmado, o STF decidiu que tal exigência somente poderia ser estabelecida por Lei Complementar, inexistente à época dos fatos.

Daí se conclui que o lançamento tributário, ao fim e ao cabo, somente foi formalizado em função do processo administrativo que, com base em dispositivo inconstitucional nos termos da Tese 32, indeferiu o pleito de registro de CEBAS da ora Recorrente. Neste sentido, os lançamentos de CSLL e de COFINS devem ser considerados extintos, nos termos do previsto no art. 41 da Lei Complementar nº 187/2021.

Ademais, como se não bastasse, os lançamentos das contribuições para a seguridade social seriam igualmente improcedentes, dado que fundamentados na inexistência do CEBAS, requisito meramente formal que não afasta a imunidade tributária de quem lhe faz jus. Além disso, o indeferimento do registro decorreu de exigência prevista em lei ordinária, violando o entendimento expresso pelo STF no Tema 32. E ainda, a autoridade fiscal não examinou no curso do procedimento fiscal se a Contribuinte preenchia ou não os requisitos para o gozo da imunidade previstos no art. 14 do CTN.

Pelos motivos expostos, há de se acolher a pretensão da Recorrente quanto a CSLL e a COFINS.

Em relação ao IRPJ e ao PIS, a autoridade fiscal assim justificou o afastamento da imunidade e da isenção tributárias (com destaques ora acrescidos):

4.3. O IRPJ e a Contribuição para o PIS/PASEP não são mencionados na Lei nº 12.101/2009. Com efeito a inexistência do IRPJ está prevista no artigo 12 (se se tratar de imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF) ou 15 (se for o caso

de isenção), da Lei nº 9.532/1997. Já Contribuição para o PIS/PASEP é aplicada sobre a folha de salários, conforme artigo 13, inciso III (imunidade) ou IV (isenção), da MP nº 2.158/35, de 2001. Ocorre que, a partir do momento que não se reconhece a condição de EBAS da Lei nº 12.101/2009 (que trata da regulamentação da “isenção” do artigo 195, § 7º, da CF), a entidade deixa de ser instituição imune referida no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 (que remete à imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF). Então, resta verificar se a ABEJ é entidade isenta de que trata o artigo 15 Lei nº 9.532/1997.

4.4. Pois bem, o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 considera isentas “*as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*”. Conforme constatado em fiscalização anterior e relatado no parágrafo 1.5 da RA nº 10920.722489/2015-31 (fls. 99 a 109), “1 – a entidade tem **atuação na área da saúde** – prestação de serviços de atendimento médico-hospitalar aos segurados de planos de saúde privados e clientes particulares pagos, e; 2 – a entidade **não promove assistência social beneficente** posto que as ações neste sentido, que de fato se enquadram na legislação, são mínimas, irrelevantes se comparadas ao porte da entidade”. Esta conclusão da RA leva à convicção que a ABEJ não se enquadra no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, pois a natureza filantrópica fora afastada com a decisão contida na portaria SAS/MS nº 764, e o enquadramento como “associação civil que preste os serviços para o qual foi constituída, colocando à disposição do grupo de pessoas a que se destina” não é possível pois os serviços de saúde prestados pela entidade são para todos que podem pagar ou que tenham planos de saúde privados conveniados com o HDH, e não a um público fechado. A título de demonstração, apresenta-se a seguir o saldo das contas “Clientes Convênios” do ativo contábil, em 31/12/2011, onde se vê que a ABEJ atende segurados indeterminados de várias empresas e planos de saúde:

[...]

**4.5. Portanto, conclui-se que a ABEJ, com o indeferimento de renovação do CEBAS/SAÚDE, não se enquadra mais no artigo 12 e/ou 15 da Lei nº 9.532/1997, sendo devidos o IRPJ e a Contribuição para o PIS/PASEP sobre a receita. Por este motivo, apesar destes 2 tributos não serem mencionados na Lei nº 12.101/2009, são objetos de lançamento de ofício.**

Vê-se que, ainda que as condições de imunidade e isenção do IRPJ e do PIS estejam determinados nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997, a autoridade fiscal utilizou como fundamento para afastar os benefícios o indeferimento da renovação do CEBAS da Contribuinte.

E, conforme anteriormente afirmado, a entidade não obteve o registro em função de exigência que foi considerada inconstitucional pelo STF, conforme expressão da Tese 32 acima reproduzida. Ademais, a autoridade fiscal não avaliou se a ora Recorrente preenchia, à época dos fatos, os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN para gozo da imunidade tributária.

Por estas razões, não há como manter os lançamentos de IRPJ e de PIS, impondo-se também em relação a eles o provimento do recurso voluntário.

Em função do provimento integral do recurso voluntário, deixo de apreciar as demais razões apresentadas pela Recorrente

### **5 – CONCLUSÕES**

Pelo exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário da Recorrente, exonerando-se integralmente o crédito tributário constituído, fundamentando a decisão essencialmente na inteligência expressa na Tese 32 do STF.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira