

Carolina Lopes Zanatta¹
Mário César Scheffer¹

FLEXIBILIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA A CERTIFICAÇÃO DE HOSPITAIS SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL

*Legislative flexibilization for certification
of non-profits hospitals in Brazil*

¹Universidade de São Paulo. Faculdade de Medicina. Programa de Pós-Graduação em Saúde Coletiva. São Paulo/SP, Brasil.

Correspondência: Carolina Lopes Zanatta. *E-mail*: carolzana@gmail.com

Recebido em: 02/12/2019. Revisado: 13/08/2020. Aprovado: 11/01/2021.

RESUMO

Para as entidades beneficentes de assistência social que prestam serviços ao Sistema Único de Saúde, a Constituição Federal de 1988 previu a concessão de imunidade tributária, desde que atendidos os requisitos previstos em lei. Ocorre que há uma primeira dificuldade em estabelecer os conceitos de entidade filantrópica e entidade beneficente de assistência social, bem como as diferenças entre eles. O objetivo deste trabalho foi realizar uma revisão e uma reflexão sobre a diferença doutrinária entre os conceitos de filantropia e beneficência social, discutir o processo histórico de certificação dos hospitais sem fins lucrativos que prestam serviços ao Sistema Único de Saúde para obtenção de imunidade tributária e identificar as consequências disso para a seguridade social (previdência, saúde e assistência social) no Brasil. Esta reflexão se faz de suma importância, principalmente em momentos de escassez de recursos financeiros em que há tentativas de fragilizar o sistema de seguridade social do país. A Constituição Federal de 1988 adotou o termo “entidade beneficente de assistência social” para a concessão de imunidade tributária, conceito que se distingue do de filantropia por envolver três características essenciais da assistência social: serviços de natureza essencial, gratuidade e acesso generalizado a quem necessita. Essa ampliação de conceito e as flexibilizações legislativas ocorridas ao longo dos anos para permitir a concessão de certificado – e, conseqüentemente, a obtenção de imunidade tributária – prejudicam a arrecadação de recursos para a seguridade social e podem ocasionar desvantagens para o Sistema Único de Saúde.

Palavras-Chave

Brasil; Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social; Hospitais Filantrópicos; Sistema Único de Saúde.

ABSTRACT

For charitable social assistance entities that provide services to the Brazilian National Health System, the Federal Constitution of 1988 provided for the concession of tax immunity, as long as the requirements established by Law were met. There is a first difficulty in establishing the concepts of philanthropic entity and charitable entity of social assistance, as well as the differences between them. The objective of this paper was to conduct a review and a reflection on the doctrinal difference between the concepts of philanthropy and social charity, discuss the historical process of certification of non-profit hospitals that provide services to the Brazilian National Health System, to obtain tax immunity and identify the consequences of this for social security (pension, health and social assistance). This reflection is of utmost importance, especially in times of scarcity of financial resources, in which there are attempts to weaken the social security system of the country. The Federal Constitution of 1988 adopted the term “social assistance beneficent entity” for the concession of tax immunity, a concept that is distinguished from philanthropy because it involves three essential characteristics of social assistance: services of an essential nature, gratuitousness, and generalized access to those in need. This broadening of the concept and the legislative flexibilities that have occurred over the years to allow the concession of the certificates - and, consequently, the obtainment of tax immunity - impairs the collection of resources for social security and can cause disadvantages for the Brazilian National Health System.

Keywords

Brazil; Certificate of Charitable Entities for Social Assistance; Philanthropic Hospitals; Brazilian National Health System.

Introdução

As instituições privadas sem fins lucrativos no Brasil, também conhecidas como filantrópicas, possuem uma história secular de prestação de assistência à saúde para a população. As Santas Casas de Misericórdia, que são instituições filantrópicas, são as estruturas mais antigas voltadas ao atendimento dos problemas de saúde da população brasileira, estando presentes em muitos municípios do país. No início, as Santas Casas eram construídas e mantidas com recursos provenientes da comunidade e com auxílio das entidades mantenedoras, possuindo um caráter de caridade. No entanto, com o desenvolvimento da medicina, as Santas Casas se transformaram em estruturas hospitalares, compondo gradativamente uma grande rede assistencial para a população¹.

Cabe destacar que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) reservou um importante papel às entidades filantrópicas e sem fins lucrativos no Sistema Único de Saúde (SUS), estabelecendo preferência na participação complementar a ele. Em 2019, as instituições filantrópicas foram responsáveis por 42% das internações realizadas no âmbito do SUS e possuíam 38% dos leitos destinados ao SUS no país, situação que evidencia a importância dessas instituições para o sistema de saúde brasileiro^{2,3}.

Para as entidades beneficentes de assistência social que prestam serviços ao SUS, a CF/88 previu a concessão de imunidade tributária de impostos e contribuições sociais, desde que atendidos os requisitos previstos em lei. Ocorre que há uma primeira dificuldade de estabelecer os conceitos de entidade filantrópica e de entidade beneficente de assistência social, bem como a diferença entre elas. O próprio ordenamento jurídico do país oscilou, utilizando ora a terminologia de filantropia, ora o termo “beneficente de assistência social”. Embora a CF/88 não tenha estabelecido de forma taxativa o conceito de entidade beneficente de assistência social, a doutrina, a partir da interpretação do texto constitucional e das leis ordinárias, tem evidenciado diferenças significativas entre esses dois conceitos. Esta discussão é de suma importância, pois implica critérios para a concessão de imunidade no recolhimento de tributos, muitos dos quais são direcionados para a seguridade social – que abarca saúde, previdência e assistência social. Dentro desse contexto, o objetivo deste trabalho foi realizar uma revisão e uma reflexão sobre a diferença doutrinária entre os conceitos de filantropia e de beneficência social,

¹BARATA, Luiz Roberto Barradas; MENDES, José Dínio Vaz. Os hospitais filantrópicos do século XXI e o SUS. São Paulo: Secretaria da Saúde, 2005. Disponível em: <https://docs.bvsalud.org/biblioref/ses-sp/year/ses-7918/ses-7918-1689.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

²BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 out. 2019.

³DEPARTAMENTO DE INFORMÁTICA DO SUS (DATASUS). *Sistema de Informações Hospitalares (SIH) e Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde no Brasil (CNES)*. Informações de Saúde (Tabnet) [Internet]. Brasília-DF: DATAUS; 2019. Disponível em: <http://www2.datasus.gov.br/DATASUS/index.php?area=0202&id=11633>. Acesso em: 23 out. 2019.

discutir o processo histórico de certificação dos hospitais sem fins lucrativos que prestam serviços ao SUS para obtenção da contrapartida da imunidade tributária e identificar as consequências disso para o sistema de saúde brasileiro. Esta reflexão se faz de suma importância, principalmente em momentos de escassez de recursos financeiros em que há tentativas de fragilizar o sistema de seguridade social do país.

I. De entidade filantrópica a beneficente de assistência social: a certificação dos hospitais sem fins lucrativos no Brasil

A CF/88 proibiu os entes federados de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de instituições de assistência social sem fins lucrativos, desde que atendidos requisitos legais (artigo 150, VI, alínea “c”). Além disso, a Constituição também estabeleceu a isenção de contribuição para a seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (artigo 195, § 7º). Destaca-se que a CF/88 utilizou o termo “entidades beneficentes de assistência social” sem fazer uma definição expressa do conceito. Essa falta de clareza conceitual trouxe uma dúvida: seriam a filantropia e a beneficência conceitos sinônimos?

Com o intuito de responder a essa questão de suma importância, houve a necessidade de construir um conceito doutrinário que partiu da análise das características da assistência social, que estão expressas no texto constitucional e na legislação, para só então compreender o conceito de entidades beneficentes de assistência social em harmonia com a previsão da Constituição⁴.

Dentro desse contexto de construção de conceito doutrinário, verifica-se que uma primeira característica da assistência social é sua prestação a quem dela necessitar (artigo 203, CF/88), vinculando-a ao objetivo de atender às necessidades vitais das pessoas carentes. Dessa forma, cabe destacar que a necessidade é inerente à natureza de assistência social, situação que pode não ocorrer com a filantropia, que, embora possa prestar serviços úteis e valiosos à população, não envolve obrigatoriamente o caráter essencial⁴.

A segunda característica da assistência social é sua gratuidade, pois é voltada justamente para quem precisa de assistência e não tem condições de contribuir. O artigo 1º da Lei n. 8.742/1993, que organiza a assistência social no país, diz que a assistência social é política de seguridade social não contributiva⁵.

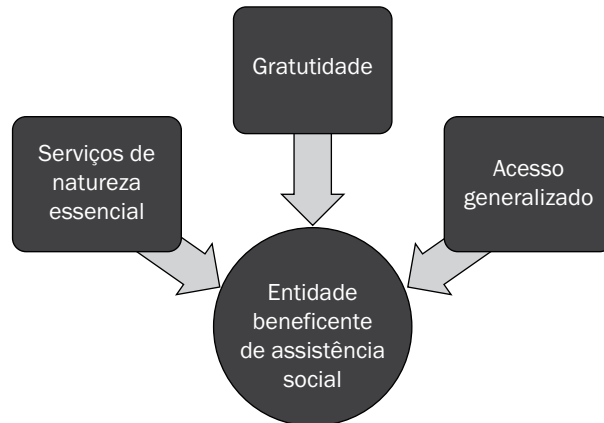
Dentro desse conceito, não cabe à instituição prestar atendimento gratuito a um número reduzido de pessoas e cobrar pela prestação de seus serviços para outra

⁴LEITE, Celso Barroso. *op. cit.*

⁵BRASIL. *Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm. Acesso em: 23 out. 2019.

parcela da população. Essa situação pode caracterizá-la como filantrópica, mas não como uma entidade de assistência social.

Por fim, a última característica está relacionada ao acesso generalizado da população aos serviços prestados pelas instituições. A Figura 1 sintetiza as três características da assistência social que devem estar presentes em uma entidade beneficente desse tipo.



Elaboração dos autores.

Figura 1. Características da assistência social utilizadas para compreender o conceito de entidade beneficente, de acordo com a Constituição Federal de 1988

Ao se analisar essas características, nota-se que o conceito de entidade beneficente de assistência social é mais restrito do que o de filantropia. Dessa forma, é possível concluir que toda entidade de assistência social é filantrópica, mas nem toda entidade filantrópica é de assistência social. Como a CF/88 passou a adotar uma nova terminologia – “entidades beneficentes de assistência social” –, conclui-se que houve a intenção dos constituintes de limitar a concessão dessas imunidades tributárias.

Ressalta-se que o Estado tem o dever de evidenciar o motivo de os incentivos fiscais serem desejáveis e consistentes com a justiça social, pois, quando o Estado permite que instituições realizem deduções fiscais, há renúncia de receita fiscal, o que significa que toda população será afetada. Os bens sociais produzidos pelas instituições que obtêm isenção devem possuir valor para todos os cidadãos, e não somente para parcela da população.

Após a Constituição Federal de 1988, as principais leis que regulamentaram as isenções das entidades beneficentes de assistência social ou filantrópicas foram

a Lei n. 8.212/1991⁶, que estabeleceu a isenção de contribuições sociais para instituições com registro de “entidade de fins filantrópicos”, e a Lei n. 8.742/1993, que dispôs sobre a organização da seguridade social. Nota-se que a lei sobre a seguridade social utilizou o termo “entidade de fins filantrópicos”, em dissintonia com a nova terminologia “entidade beneficente de assistência social” adotada pela CF/88.

Após a edição dessas duas leis, foram elaborados diversos decretos com o objetivo de detalhar os procedimentos necessários para a concessão do certificado de filantropia e, conseqüentemente, permitir a obtenção de isenção tributária. Em um primeiro momento, o Decreto n. 752/1993⁷ definiu que o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos seria concedido às instituições sem fins lucrativos que atuassem, “precipualemente”, no sentido de promover assistência gratuita à saúde. Ressalta-se que o termo “precipualemente” (ou seja, principalmente) utilizado no decreto evidencia que o conceito de entidade beneficente de assistência social conforme previsto na Constituição de fato não foi adotado pelo órgão executivo, pois relativiza as características de gratuidade e acesso generalizado da assistência social.

De acordo com o Decreto n. 752/1993, como regra para obter a isenção tributária na área da saúde, a instituição deveria aplicar anualmente pelo menos 20% de sua receita bruta em gratuidade, além de outros requisitos essenciais, como tempo mínimo de constituição e funcionamento da entidade (três anos) e aplicação de sua renda em território nacional, entre outros. No entanto, havia também a previsão de que, caso pelo menos 60% dos atendimentos fossem destinados ao SUS nos três exercícios anteriores, em média, a instituição faria jus ao certificado de filantropia e, conseqüentemente, à isenção fiscal, não existindo mais a necessidade de aplicar uma parte dos recursos próprios em gratuidade. Naquele momento, era atribuição do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) julgar a condição de entidade de fins filantrópicos, que tinha validade de três anos, bem como cancelar o certificado caso os requisitos não fossem cumpridos.

Destaca-se a existência de privilégio para determinados grupos de hospitais, como as Santas Casas e os hospitais filantrópicos filiados à Confederação das Santas Casas de Misericórdia do Brasil (CMB) e a Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais (Apaes), que podiam atestar a destinação de atendimentos ao SUS por meio de ofício protocolado nos Conselhos de Saúde (municipal ou estadual), e não por convênio assinado com o gestor do SUS. Por outro lado, para os demais

⁶BRASIL. *Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio, e dá outras providências. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 23 out. 2019.

⁷BRASIL. *Decreto n. 752, de 16 de fevereiro de 1993*. Dispõe sobre a concessão do Certificado de entidade de fins filantrópicos, a que se refere o art. 55, inciso II, da Lei n.8212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D752.htmimpressao.htm. Acesso em: 23 out. 2019.

hospitais filantrópicos, a aplicação mínima de 60% de atendimentos ao SUS precisava decorrer de convênio assinado com o gestor local, levando em consideração a média de produção dos três anos anteriores.

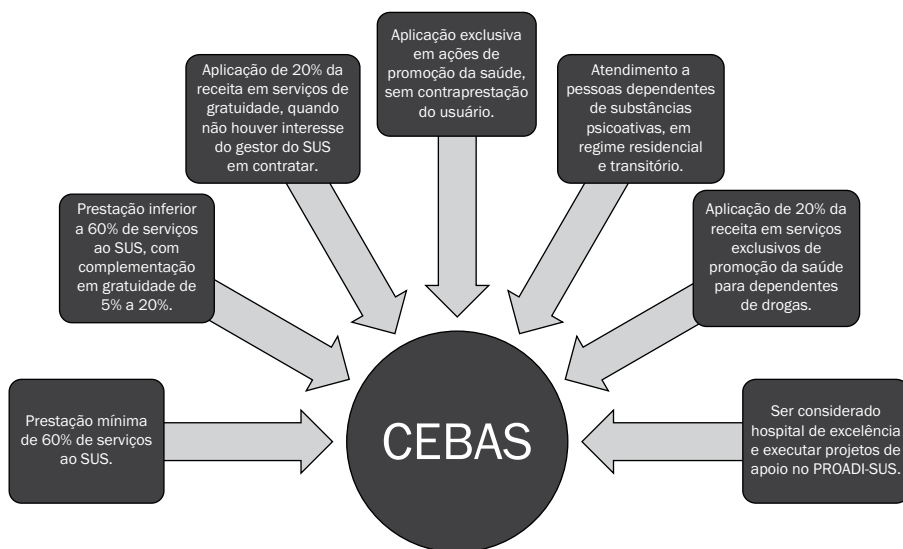
Novos decretos publicados nos anos de 1998 e 2000 incrementaram a exigência para a concessão do certificado, passando a avaliar anualmente o percentual de atendimentos destinados ao SUS (mínimo de 60%), e não mais a média de produção dos três anos anteriores. No entanto, houve também uma flexibilização, com a exigência de um tempo menor (um ano, em vez de três) de constituição e funcionamento da instituição para que seja certificada como filantrópica.

A partir de 2002, começaram a acontecer movimentos sucessivos de flexibilização e ampliação das possibilidades para obtenção do certificado, que passou a ter o nome de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), nomenclatura agora em sintonia com a CF/88. Além disso, a concessão e a renovação desse certificado na área da saúde passaram a ser responsabilidade do Ministério da Saúde.

A partir de então, criou-se uma alternativa para obtenção do certificado sem a necessidade de aplicar recursos próprios em gratuidade ou de ofertar 60% dos serviços ao SUS: ser considerado hospital estratégico pelo Ministério da Saúde. Nessa nova situação, o hospital reconhecido como estratégico desenvolve, como contrapartida para obter os benefícios tributários, projetos ligados ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Institucional do Sistema Único de Saúde (PROADI-SUS). Os projetos desse programa de apoio institucional são apresentados pelas entidades ao Ministério da Saúde, que os analisa por meio de suas secretarias competentes ou de entidades vinculadas; uma vez aprovados, são pactuados mediante termo de ajuste com vigência de três anos. Tais projetos são executados pelas entidades de saúde com os recursos da isenção fiscal usufruída (contribuições sociais) a que têm direito em função do CEBAS. O Ministério da Saúde reconhece cinco hospitais como de excelência e que podem apresentar projetos de apoio ao SUS em troca de isenção de contribuições sociais: Hospital Alemão Oswaldo Cruz, Hospital do Coração (HCor), Hospital Israelita Albert Einstein, Hospital Moinho de Vento e Hospital Sírio-Libanês – quatro deles localizados no município de São Paulo e um, no município de Porto Alegre. Os valores calculados das renúncias previdenciárias (contribuições sociais) dos hospitais de excelência entre 2012 e 2017 foi de aproximadamente R\$ 3,2 bilhões⁸.

⁸TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. TC 016.264/2017-7. *Relatório de Auditoria n. TC 016.264/2017-7. Auditoria operacional no Programa de Apoio ao Desenvolvimento Institucional do Sistema Único de Saúde (Proadi-SUS), com foco na verificação da compatibilidade entre os dispêndios realizados pelas entidades participantes do projeto e o valor da isenção das contribuições sociais por elas usufruídas [Internet]. Brasília-DF: TCU; 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/programa-de-apoio-ao-desenvolvimento-institucional-do-sistema-unico-de-saude.htm>. Acesso em: 17 out. 2019.*

Além disso, observou-se também que, de 2002 a 2018, ocorreram mais de seis mudanças normativas que facilitaram a obtenção e renovação do CEBAS. Com isso, até meados de 2019 eram sete as possibilidades de aquisição do certificado para usufruir de benefícios fiscais, conforme a Figura 2.



Elaboração dos autores.

Figura 2. Formas para aquisição do CEBAS até agosto de 2019

Outro ponto importante foram as diversas anistias para instituições que passaram anos descumprindo as regras existentes. Em 2013, houve uma flexibilização envolvendo a avaliação dos requisitos de certificação no momento da solicitação de concessão e renovação do certificado. No caso de descumprimento dos requisitos legais no exercício anterior ao da solicitação de concessão e renovação do CEBAS, o Ministério da Saúde avaliava se em todo o período da certificação em curso houvera o cumprimento da destinação de 60% dos serviços ao SUS – segundo a Lei n. 12.868/2013. Na mudança ocorrida em 2018, embora tenham sido mantidas as mesmas regras para concessão do certificado, houve uma flexibilização, permitindo que análise do exercício do ano de 2017 para a concessão ou renovação do CEBAS, considera-se como instrumento congênere de contratualização apenas uma declaração do gestor local do SUS que atestasse a existência de relação de prestação de serviço com a entidade. Embora tenha anistiado uma comprovação mais rígida dos

requisitos previstos em lei para fazer jus ao certificado e à isenção, também ficou estabelecido que constitui ato de improbidade administrativa transferir recurso a entidade privada, em razão da prestação de serviços na área de saúde, sem a prévia celebração de contrato, convênio ou instrumento congêneres. Portanto, a lei que anistia por um ano a ausência de instrumento contratual com o gestor do SUS torna ato de improbidade a ausência desse instrumento.

Paralelamente aos movimentos de mudanças legislativas, ocorreram diversos questionamentos jurídicos sobre a constitucionalidade da lei e dos decretos que regulamentavam a concessão desse certificado. Em 2001, a Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNSaúde) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.228⁹ questionando a competência do CNAS para fornecer o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos e para fixar as normas para sua concessão. Em 2007, a Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, no Rio Grande do Sul, interpôs o Recurso Extraordinário (RE) n. 566.622¹⁰, sustentando que a norma apta a regulamentar a imunidade tributária prevista na Constituição é o artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN)¹¹, que prevê apenas três requisitos para o gozo da imunidade: não distribuir qualquer parcela do patrimônio ou da renda, a qualquer título; aplicar integralmente no país os recursos para a manutenção dos objetivos institucionais; e manter escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidade e capazes de assegurar sua exatidão. Todas essas previsões não incluem nenhum tipo de contrapartida ao SUS nem aplicação de recursos em gratuidade, estando em dissintonia com as características da assistência social, principalmente nos quesitos gratuidade e acesso generalizado à população.

Em 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento desse RE e da ADI n. 2.228, fixando o entendimento de que as normas de regulação das imunidades tributárias deveriam estar dispostas em lei complementar, conforme previsão constitucional (art. 146, II, da CF/88). Como os requisitos previstos para a concessão da isenção às instituições estão em lei ordinária e em decretos, são necessários somente os requisitos aludidos no artigo 14 do CTN para fazer jus à isenção e, conseqüentemente, à certificação (CEBAS) enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria.

⁹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2228 de 2001. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1827519>. Acesso em: 14 out. 2019.

¹⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Recurso Extraordinário n. 566.622 de 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2565291>. Acesso em: 14 out. 2019.

¹¹BRASIL. *Lei n. 5.171, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 23 out. 2019.

Em 2019, havia duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI n. 4.480¹² e ADI n. 4.891¹³) questionando a Lei Ordinária n. 12.101/2009¹⁴, que regula a concessão do CEBAS. A primeira foi proposta em 2010 pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino (Confenen) e a segunda, em 2013 pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB Federal). Ambas argumentavam que a referida lei era inconstitucional por disciplinar matéria (imunidade tributária) reservada a lei complementar e aguardam julgamento pelo STF. No entanto, o precedente vigente no tribunal aponta para a inconstitucionalidade da lei N. 12.101/2009 que regulamenta a concessão do CEBAS pelo fato de se tratar de se tratar de ordinária disciplinando imunidade tributária – situação que vem sendo apontada pela jurisprudência do STF como inconstitucional por exigir lei complementar.

Estimativas do governo federal apontam que essa decisão do STF causaria uma perda de arrecadação de R\$ 15 bilhões por ano para a Previdência. Se levarmos em consideração a possibilidade de restituição dos impostos pagos indevidamente nos cinco anos anteriores ao da decisão, o rombo somaria R\$ 73 bilhões, valor que representa mais da metade (56%) do orçamento previsto para o Ministério da Saúde em 2018¹⁵. Além disso, uma eventual declaração de inconstitucionalidade da Lei n. 12.101/2009 poderia gerar uma lacuna legislativa que desobrigaria as entidades de realizar atendimentos pelo SUS, pois, nessa situação, não haveria contrapartidas exigidas para que tais entidades usufríssem da referida imunidade tributária. É importante frisar que as contrapartidas constituem a principal razão para a concessão e manutenção do benefício fiscal, visto que representam uma forma de prestação indireta de serviços pelo Estado, em especial em áreas em que a ação governamental não é suficiente, como a da saúde.

Diante dessa possibilidade de declaração de inconstitucionalidade da Lei n. 12.101/2009, foi apresentado o Projeto de Lei Complementar n. 433/2017, com o objetivo de estabelecer as condições legais para que entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde e/ou educação gozem da imunidade tributária em relação às contribuições

¹²SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.480 de 2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3979672>. Acesso em: 14 out. 2019.

¹³SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.891 de 2012. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4347847>. Acesso em: 14 out. 2019.

¹⁴BRASIL. Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm. Acesso em: 26 out. 2019.

¹⁵RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta COSIT n. 173 de 2017. Contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários. Entidades Beneficentes de Assistência Social. Imunidade. Recurso Extraordinário n. 636.941/RS [Internet]. Diário Oficial da União, Brasília (DF). 2017 27 mar.; Seção 1:64 [citado em 26 out. 2019]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81526&visa o=anotado>.

para a seguridade social. No entanto, o projeto foi arquivado pelo Congresso no início de 2019.

Como podemos verificar, ocorreram inúmeras mudanças legislativas e normativas no que tange à regulamentação da concessão do CEBAS, em algumas situações com aumento da exigência para concessão, como foi o caso das modificações ocorridas entre 1993 e 1998. No entanto, a partir de 2002, observou-se um movimento de flexibilização e ampliação das possibilidades para obtenção e renovação do CEBAS, situação que permanece até os dias de hoje. Dentro desse cenário, um pequeno grupo de hospitais pode continuar obtendo a isenção fiscal e o CEBAS mediante a realização de projetos de apoio ao SUS, enquanto a grande maioria dos hospitais portadores do CEBAS necessita destinar 60% do total de atendimentos ao SUS e/ou aplicar parte da receita em ações de gratuidade.

Também é importante enfatizar a quantidade de decretos e leis que foram produzidos entre 1993 a 2018 para regulamentar as condições e o processo de concessão de certificado, dado que expõem as dificuldades que o Estado tem encontrado para regular essa temática. A morosidade do Poder Legislativo em editar uma lei complementar que fixe os parâmetros e as regras para a obtenção do CEBAS provoca uma insegurança jurídica sobre o tema e pode gerar perdas expressivas de arrecadação para o Estado e prejuízo aos atendimentos pelo SUS.

II. Os benefícios fiscais da certificação dos hospitais como entidades beneficentes de assistência social

Conforme já comentado, após a obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, a instituição faz jus à imunidade referente ao pagamento das contribuições sociais e de impostos desde que atenda a todos os requisitos previstos na lei¹⁶. Dessa forma, a certificação é o primeiro requisito a ser cumprido para usufruir da imunidade tributária. Cabe destacar que os benefícios tributários para hospitais têm natureza compensatória, pois visam a complementar atividades que são típicas do Estado, como a prestação de ações e serviços em saúde.

Em relação às contribuições sociais, as instituições com CEBAS possuem direito às seguintes imunidades¹⁷:

¹⁶Os requisitos cumulativos previstos na Lei n. 12.101/2009 para a obtenção das isenções fiscais pelas entidades beneficentes certificadas com o CEBAS estão previstos no artigo 29 da referida lei e englobam basicamente o não recebimento por parte de dirigentes de remuneração ou vantagens e benefícios, com exceção de quem atua na gestão executiva; a aplicação da sua renda em território nacional, a manutenção da escrituração contábil de receitas e despesas; a não distribuição resultados; e a regularização do pagamento do FGTS.

¹⁷RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta COSIT n. 173 de 2017. Contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários. Entidades Beneficentes de Assistência Social. Imunidade. Recurso Extraordinário n. 636.941/RS, *cit.*

- (i) 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas durante o mês, a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, destinadas à Previdência Social (Instituto Nacional do Seguro Social – INSS);
- (ii) 1% (risco leve), 2% (risco médio) ou 3% (risco grave) incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas durante o mês, a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da própria instituição, que deverá fazê-lo mensalmente com base na atividade econômica preponderante;
- (iii) 15% incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, destinadas à Previdência Social (INSS);
- (iv) Contribuição Incidente sobre o Lucro Líquido (CSLL) destinada à seguridade social;
- (v) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidente sobre o faturamento e destinada à seguridade social;
- (vi) Contribuição para os programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) incidente sobre a receita bruta e destinada à seguridade social.
- (vii) Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários e destinada à seguridade social – entendimento recente da Receita Federal baseado em jurisprudência do STF.

Além das isenções nas contribuições sociais, há também isenção no pagamento de impostos, tais como o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e outros tributos municipais e estadual. Destaca-se que, com o entendimento mais abrangente para a concessão do CEBAS que vem vigorando nas legislações e no STF, o impacto na arrecadação de recursos destinados à seguridade social – que abrange Previdência Social, saúde e assistência social – tende a aumentar, justamente em um momento de dificuldade de crescimento do país.

É importante também frisar que as principais fontes da seguridade social são as contribuições previdenciárias (cota patronal), a CSLL, a Cofins e o PIS/Pasep, todos aos quais as entidades certificadas com o CEBAS estão imunes¹⁸. As renúncias

¹⁸CYSNE, Rubens Penha. Despesas e receitas da Seguridade Social e da Previdência. *Conjuntura Econômica*, jun. 2017. p. 28-29. Disponível em: <http://epge.fgv.br/users/rubens/wp-content/uploads/2017/06/despesas-e-receitas-da-seguridade-social-e-da-previd%C3%Aancia.pdf>. Acesso em: 17 out. 2019.

nas contribuições sociais afetam diretamente o financiamento da seguridade social (previdência, saúde e assistência social) e representam uma subtração de aproximadamente 18,7% da receita dessas contribuições – situação que abarca todos os tipos de renúncias, e não somente as concedidas para as instituições portadoras do CEBAS.

Importante destacar, ainda, que o governo federal tem apresentado o resultado da seguridade social do país com déficit de mais de R\$ 239 bilhões, sinalizando um aumento de 650% nesse déficit em nove anos. Segundo dados do Tesouro Nacional, tanto o resultado previdenciário, que é o componente com as maiores despesas, quanto os resultados de saúde e assistência social apresentaram deterioração. Segundo dados do governo, em 2016, pela primeira vez, o total arrecadado em receitas gerais não previdenciárias da seguridade social, como PIS, Cofins e CSLL, não foi suficiente para financiar as despesas de saúde e assistência social. Essa deterioração é agravada pela queda de arrecadação, que não acompanha a inflação, e pelo aumento de gastos¹⁹.

No entanto, segundo o Balanço da Seguridade Social apresentado em 2017 pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Anfip), as receitas da seguridade social de 2002 a 2015 superaram as despesas em R\$ 43 bilhões por ano, em média; os resultados negativos apareceram somente em dois anos (2016 e 2017), em virtude da recessão econômica enfrentada pelo país²⁰. Aliás, só faria sentido autorizar a subtração de recursos do orçamento da seguridade social por meio da Desvinculação de Receitas da União (DRU) se reconhecido o caráter superavitário da seguridade social. Essa subtração ocorre desde 1996 e tem como objetivo desvincular uma parcela dos recursos das contribuições sociais (em 2019, 30%) para a formação de superávits primários anuais destinados ao pagamento de juros e à amortização da dívida pública. Entre 2005 e 2016, o valor médio de recursos desviados da seguridade social por meio da DRU foi de R\$ 52,4 bilhões, próximo ao superávit apresentado no mesmo período²¹.

O país enfrenta uma difícil discussão sobre a necessidade de reformas fiscais, como a da previdência, com vistas à diminuição de déficits. Esse debate necessita passar pelas regras de concessão de renúncias fiscais, o que envolve diretamente os critérios para a concessão do Certificado para Entidades Beneficentes de Assistência Social.

¹⁹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *Aspectos Fiscais da Seguridade Social no Brasil*. Brasília-DF: Tesouro Nacional, 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Relat%C3%B3rio+de+Previdencia+corrigido/8d3d80fa-8c36-4e7d-abf6-c9eb7865c60b>. Acesso em: 17 out. 2019.

²⁰ ANÁLISE da Seguridade Social em 2017. Equipe Técnica: César Roxo Machado Décio Bruno Lopes Flavio Tonelli Vaz. Vanderley José Maçanero. 18. ed. Brasília-DF: ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; 2018. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Livros_28_11_2018_14_51_18.pdf. Acesso em: 17 out. 2019.

²¹ *Id. Ibid.*

Segundo dados da Receita Federal, o total de renúncias previsto em 2016 para as instituições na área da saúde foi de R\$ 6,5 bilhões, valor que considera somente a isenção da contribuição previdenciária. Analisando uma série histórica dessas renúncias, observa-se um aumento de 150% dos valores renunciados na área da saúde entre 2007 e 2016²².

Se for considerada a isenção das entidades sem fins lucrativos da área da assistência social e da saúde nos demais tributos (Cofins, CSLL, PIS/Pasep e IRPJ), esse valor é de aproximadamente R\$ 3 bilhões por ano. No caso desses tributos, não é possível separar a atividade preponderante da instituição (saúde ou assistência social). Apesar desse montante expressivo, segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), o controle sobre a renúncia de receita tem ocorrido à margem do orçamento público federal, inclusive da função orçamentária de saúde²³.

Esses valores também acompanharam o crescimento dos requerimentos de concessão do CEBAS apresentados ao Ministério da Saúde. Antes da Lei n. 12.101/2009, 691 requerimentos foram concluídos e publicados no *Diário Oficial*; posteriormente à lei, 2.862 requerimentos. Entre 2011 a 2017, a média de deferimentos dos requerimentos publicados em Diário Oficial foi de 73%²⁴.

III. A fiscalização dos requisitos para obtenção do CEBAS e a contrapartida ao SUS

Segundo o Ministério da Saúde, os principais problemas que geram diligências e indeferimento do CEBAS estão relacionados à oferta do percentual mínimo de 60% dos serviços ao SUS, à existência de contratualização com o gestor do SUS, a problemas com registro das informações nos sistemas oficiais de informação da saúde e o descumprimento de requisitos contábeis, conforme ilustra a Tabela 1.

²²ANÁLISE da arrecadação previdenciária. PEC n. 287/2017, Reforma da Previdência, Reunião Ordinária, Câmara dos Deputados, 16/03/2017. *Claudemir Rodrigues Malaquias, Chefe do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal*. Brasília-DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), 2017. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pec-287-16-reforma-da-previdencia/documentos/audiencias-publicas/16-03.17-1/claudemir-rodrigues-malaquias-chefe-do-centro-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal-do-brasil>. Acesso em: 17 out. 2019.

²³TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. *Relatório de Auditoria n. TC 015.940/2017-9*. Consolidação de Fiscalização de Orientação Centralizada. Regularidade dos Processos de Concessão de Renúncias Tributárias relacionadas às áreas sociais e de desenvolvimento. Determinações e recomendações. Brasília-DF: TCU; 2017. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrows er=true&codArqCatalogado=13266820&codPapelTramitavel=57914772>. Acesso em: 17 out. 2019.

²⁴PAIVA, Maria Victória; CARRIJO, Brunno. Filantropia: CEBAS e PROSUS. In: CONGRESSO DE PRESIDENTES, PROVIDORES, DIRETORES E ADMINISTRADORES HOSPITALARES DE SANTAS CASAS E HOSPITAIS BENEFICENTES DO ESTADO DE SÃO PAULO, 26., 2017. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://eventosfehosp.com.br/2017/arquivos/2017/Template%20Padrao%20-%2026%20Congresso%20Fehosp%20-%20Pre-congresso%20de%20Filantropia.pdf>. Acesso em: 13 out. 2019.

Tabela 1. Principais diligências para indeferimento do CEBAS

Oferta de no mínimo 60% dos serviços ao SUS	Contrato, convênio ou instrumento congêneres com o gestor do SUS	Registro nos sistemas oficiais de informações	Requisitos contábeis
Ausência de contrato, convênio e instrumento congêneres com gestor do SUS.	Ausência da oferta do percentual mínimo de 60% ao SUS.	Manutenção do CNES atualizado.	Assinatura dos representantes legais e do contador responsável nos registros contábeis.
O instrumento apresentado não se refere ao exercício fiscal que será analisado pelo Ministério da Saúde.	A oferta não é referente ao exercício de análise para concessão do CEBAS.	Informação sobre a totalidade de internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais realizados para pacientes usuários do SUS e não usuários do SUS.	Segregação de receita e despesa das áreas preponderantes (saúde, educação e assistência social).
	A oferta não foi recepcionada pelo gestor do SUS.	Demonstração de internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais pelas entidades em seus relatórios de atividades diferente dos dados informados nos sistemas de informação do SUS (SIA, SIH e CIHA*).	Evidenciação da aplicação do percentual de gratuidade em rubrica específica.

Fonte: Apresentação Paiva e Carrijo²⁵

Nota: *SIA – Sistema de Informações Ambulatoriais; SIH – Sistemas de Informações Hospitalares; CIHA – Comunicação de Informação Hospitalar e Ambulatorial.

Em outubro de 2019, 1.366 entidades estavam certificadas com o CEBAS no Ministério da Saúde, 88% delas condicionadas à contrapartida de ofertar no mínimo 60% do atendimento ao SUS. Em fiscalização, o TCU avaliou a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas à área da saúde, motivado pelo impacto fiscal dos benefícios tributários concedidos e pelo cenário de queda de arrecadação e rigidez fiscal. Acórdão do TCU havia apontado, já em 2014, fragilidades na estrutura de governança das políticas públicas financiadas por meio de renúncias tributárias, tais como: ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias; ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias; deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre Receita Federal e órgãos gestores (no caso da saúde, o Ministério da Saúde); e ausência de regulamentação sobre a gestão dos gastos tributários. Em fiscalização, o TCU observou a

²⁵ PAIVA, Maria Victória; CARRIJO, Brunno. *op. cit.*

existência de elevado número de certificados concedidos com vigência até 2016 ainda não supervisionados. Como regra geral, o Ministério da Saúde realiza o processo de supervisão dos certificados no período de vigência da certificação, salvo existência de denúncia ou apuração de alguma irregularidade no momento da renovação. Cabe ao Ministério da Saúde verificar cinco requisitos para certificação e renovação: (i) se a entidade é pessoa jurídica sem fins lucrativos; (ii) se a empresa estabelece, em seu ato constitutivo, a destinação de seu patrimônio para entidades congêneres ou públicas em caso de dissolução; (iii) se há contrato ou instrumento congênere com o gestor do SUS; (iv) se presta de fato seus serviços ao SUS; e (v) se comprova anualmente sua prestação de serviços ao SUS. Os demais requisitos previstos na Lei n. 12.101/2009 relacionados com escrituração e demonstração contábil, remuneração de dirigentes, entre outros, são de responsabilidade da Receita Federal²⁶.

Esta fiscalização do TCU também apontou a necessidade de aprimorar o modelo de supervisão do CEBAS e de verificar a materialidade do benefício fiscal usufruído pela entidade, mesmo que de forma indireta – por exemplo, o valor pago em função da prestação de serviços ao SUS. Dessa forma, verifica-se que não existe uma análise para verificar a economicidade das isenções e as contrapartidas ao SUS, a fim de observar em quais situações há viabilidade ou não²⁷.

O TCU também realizou em 2017 fiscalização no PROADI-SUS, buscando verificar a compatibilidade entre os dispêndios nos projetos do programa e o valor das contribuições sociais usufruídas pelas entidades participantes. Estima-se que, desde 2012, o programa possibilitou a renúncia de mais de R\$ 3 bilhões pelas entidades participantes. Nessa fiscalização, verificou-se que o Ministério da Saúde não avalia os benefícios dos projetos desenvolvidos para o SUS, apenas acompanhando o progresso das atividades planejadas e o dispêndio de recursos. Além disso, concluiu-se que: faltam parâmetros para mensurar os custos diretos do projeto e, conseqüentemente, seu real custo; o Ministério da Saúde não analisa os custos indiretos; os hospitais de excelência não utilizam sua *expertise* nos projetos executados; e, nos projetos assistenciais, os valores pagos são superiores aos normalmente contratualizados pelo gestor do SUS²⁸. Esses resultados de auditorias do TCU evidenciam a necessidade de o Estado avaliar tanto o bem social produzido pelos benefícios fiscais como a eficiência com o qual ele é produzido.

Considerações finais

Conforme evidenciado ao longo deste artigo, a CF/1988 adotou o termo “entidade beneficente de assistência social” para a concessão de imunidade tributária,

²⁶PAIVA, Maria Victória; CARRIJO, Brunno. *op. cit.*

²⁷*Id. Ibid.*

²⁸*Id. Ibid.*

conceito que se distingue do de filantropia por envolver três características essenciais da assistência social: serviços de natureza essencial, gratuidade e acesso generalizado a quem necessita. Essa ampliação de conceito e as flexibilizações legislativas ocorridas ao longo dos anos para permitir a concessão de certificado – e, conseqüentemente a obtenção de imunidade tributária – prejudicam a arrecadação de recursos para a seguridade social (previdência, saúde e assistência social) e podem ocasionar desvantagens para o Sistema Único de Saúde.

Referências

ANÁLISE da arrecadação previdenciária. PEC n. 287/2017, Reforma da Previdência, Reunião Ordinária, Câmara dos Deputados, 16/03/2017. *Claudemir Rodrigues Malaquias, Chefe do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal*. Brasília-DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), 2017. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pec-287-16-reforma-da-previdencia/documentos/audiencias-publicas/16-03.17-1/claudemir-rodrigues-malaquias-chefe-do-centro-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal-do-brasil>. Acesso em: 17 out. 2019.

ANÁLISE da Seguridade Social em 2017. Equipe Técnica: César Roxo Machado Décio Bruno Lopes Flavio Tonelli Vaz. Vanderley José Maçanero. 18. ed. Brasília-DF: ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; 2018. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Livros_28_11_2018_14_51_18.pdf. Acesso em: 17 out. 2019.

BARATA, Luiz Roberto Barradas; MENDES, José Dínio Vaz. Os hospitais filantrópicos do século XXI e o SUS. São Paulo: Secretaria da Saúde, 2005. Disponível em: <https://docs.bvsalud.org/biblioref/ses-sp/year/ses-7918/ses-7918-1689.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

CYSNE, Rubens Penha. Despesas e receitas da Seguridade Social e da Previdência. *Conjuntura Econômica*, jun. 2017. p. 28-29. Disponível em: <http://epge.fgv.br/users/rubens/wp-content/uploads/2017/06/despesas-e-receitas-da-seguridade-social-e-da-previd%C3%Aancia.pdf>. Acesso em: 17 out. 2019.

DEPARTAMENTO DE INFORMÁTICA DO SUS (DATASUS). *Sistema de Informações Hospitalares (SIH) e Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde no Brasil (CNES)*. Informações de Saúde (Tabnet) [Internet]. Brasília-DF: DATAUS; 2019. Disponível em: <http://www2.datasus.gov.br/DATASUS/index.php?area=0202&id=11633>. Acesso em: 23 out. 2019.

LEITE, Celso Barroso. *Filantropia e contribuição social*. São Paulo: Editora LTr, 1998.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *Aspectos Fiscais da Seguridade Social no Brasil*. Brasília-DF: Tesouro Nacional, 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Relat%C3%B3rio+de+Previdencia+corrigido/8d3d80fa-8c36-4e7d-abf6-c9eb7865c60b>. Acesso em: 17 out. 2019.

PAIVA, Maria Victória; CARRIJO, Brunno. Filantropia: CEBAS e PROSUS. In: CONGRESSO DE PRESIDENTES, PROVIDORES, DIRETORES E ADMINISTRADORES HOSPITALARES DE SANTAS CASAS E HOSPITAIS BENEFICENTES DO ESTADO DE SÃO PAULO, 26., 2017. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://eventosfehosp.com.br/2017/arquivos/2017/Template%20Padrao%20-%2026%20Congresso%20Fehosp%20-%20Pre-congresso%20de%20Filantropia.pdf>. Acesso em: 13 out. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. *Relatório de Auditoria n. TC 015.940/2017-9*. Consolidação de Fiscalização de Orientação Centralizada. Regularidade dos Processos de Concessão de Renúncias Tributárias relacionadas às áreas sociais e de desenvolvimento. Determinações e recomendações. Brasília-DF: TCU; 2017. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=13266820&codPapelTramitavel=57914772>. Acesso em: 17 out. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. TC 016.264/2017-7. *Relatório de Auditoria n. TC 016.264/2017-7*. Auditoria operacional no Programa de Apoio ao Desenvolvimento Institucional do Sistema Único de Saúde (Proadi-SUS), com foco na verificação da compatibilidade entre os dispêndios realizados pelas entidades participantes do projeto e o valor da isenção das contribuições sociais por elas usufruídas [Internet]. Brasília-DF: TCU; 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/programa-de-apoio-ao-desenvolvimento-institucional-do-sistema-unico-de-saude.htm>. Acesso em: 17 out. 2019.

Carolina Lopes Zanatta – Doutorado em Saúde Coletiva pela Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo (FM/USP). São Paulo/SP, Brasil. *E-mail*: carolzana@gmail.com

Mário César Scheffer – Professor do Programa de Pós-Graduação em Saúde Coletiva da Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo (FM/USP). São Paulo/SP, Brasil. *E-mail*: mscheffer@usp.br