



**PARECER SEI Nº 3905/2024/MF**

**Documento público. Ausência de hipótese que justifique sigilo, nos termos da Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação).**

PARECER EM CONSULTA. IMUNIDADE CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL CESSÃO DE MÃO DE OBRA. Questionamento sobre possibilidade de revogação do entendimento firmado no Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004 que limita a cessão de mão de obra das entidades beneficentes de assistência social para fins de concessão e manutenção da imunidade das contribuições sociais para seguridade social. Reputam-se válidas as interpretações jurídicas pautadas no texto primitivo do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, bem como os autos de infração e outros atos praticados com base nesse dispositivo legal. A redação original do dispositivo não extrapola o texto constitucional nem cria requisitos adicionais aos já previstos no art. 14 do CTN.

Art. 195, § 7º, da Constituição; art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991; art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009; Lei Complementar nº 187, de 2021. Parecer nº 19332/2021-ME. ADI 2028. ADI 4480.

Processo SEI nº 00736.000642/2024-90

**I - RELATÓRIO**

1. A Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, por meio da Nota n. 00707/2024/CONJUR-MPS/CGU/AGU, consulta esta Procuradoria-Geral sobre a possibilidade de revogação do entendimento firmado no Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004, que limita a cessão de mão de obra das entidades beneficentes de assistência social para fins de concessão e manutenção da imunidade das contribuições sociais para seguridade social.

2. De acordo com a Cota n. 01017/2024/CONJUR-MPS/CGU/AGU, há incerteza se as alterações normativas subsequentes ao Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004 justificam a alteração ou revogação do referido

ato, que “continua a produzir efeitos, sendo utilizado como fundamento em autos de infração tributária”. A provocação à PGFN é justificada na Nota n. 00707/2024/CONJUR-MPS/CGU/AGU:

6. Da leitura do Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004, verifica-se que o seu escopo residia em saber "se a atividade de cessão de mão-de-obra é compatível com a concessão de isenção das contribuições para a seguridade social, em face do que dispõe o artigo 55 da Lei nº 8.213/91 [...]".

7. Para tanto, o opinativo valeu-se do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, especialmente seus incisos III e V, os quais exigem que as entidades promovam, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benéfica a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; bem como que apliquem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

8. Ocorre que o extintos normativos acima indicados foram revogados pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, esta também revogada pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, cujo art. 3º, assim dispõe: Art. 3º Farão jus à imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades benéficas que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - apliquem suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IV - mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

V - não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

VI - conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades benéficas certificadas ou a entidades públicas.

9. O mesmo diploma legal, em seu art. 30, prevê que as "entidades benéficas de assistência social poderão desenvolver atividades que gerem recursos, inclusive por meio de filiais, com ou sem cessão de mão de obra, de modo a contribuir com as finalidades previstas no art. 2º da norma, registradas segregadamente em sua contabilidade e destacadas em suas Notas Explicativas".

10. Constata-se, portanto, que o substrato normativo no qual se pautou o Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004 passou por diversas alterações desde a sua edição, indicando potencial superação legislativa da conclusão outrora alcançada.

11. Reforçam essa percepção, as preocupações externadas pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no PARECER SEI Nº 19332/2021/ME, especialmente acerca de uma potencial permissão para que as entidades desenvolvam atividades econômicas sem a necessidade de destinar uma porcentagem mínima do superávit dessas atividades para as atividades imunes, podendo, inclusive, se valer da cessão de mão-de-obra.

12. Todavia, não obstante a aparente superação legislativa do entendimento firmado no Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004, é preciso reconhecer que com a edição da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, posterior à edição do referido opinativo, o planejamento, execução, acompanhamento e avaliação das atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previdenciárias e as substitutivas, passou a ser de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão integrante da estrutura do atual Ministério da Fazenda, confira-se:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente, estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda e que tem por finalidade a administração tributária e aduaneira da União. [...]

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. 13. Não por outra razão que o Decreto nº 11.907, de 30 de janeiro de 2024, em seu art. 27, dispõe que compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil "planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, incluídas aquelas relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidos outros fundos e entidades, na forma da legislação".

14. Dessa forma, antes de concluirmos pela superação ou não do entendimento firmado no Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004, mister ouvirmos a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão de consultoria e assessoramento jurídico junto ao Ministério da Fazenda, e que atualmente detém a prerrogativa sobre a matéria em debate.

3. À CAT compete a análise dos aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado na Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

4. Feita esta breve síntese, passa-se à análise do questionamento formulado.

## II - ANÁLISE JURÍDICA

5. Em linhas gerais, o Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004 examinou a compatibilidade jurídica da atividade de cessão de mão de obra com a concessão de isenção de contribuição social para seguridade social em face das regras vigentes à época.

6. A aludida manifestação jurídica foi aprovada pelo Ministro da Previdência Social, nos moldes do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e suas orientações possuem efeito vinculante nas atividades exercidas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

7. Ao tratar da concessão de isenção das contribuições para a seguridade social, o Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004 firmou o entendimento de que as entidades beneficentes devem garantir que a cessão onerosa de mão-de-obra seja acidental e o número de empregados cedidos seja mínimo para manter a isenção a que se refere o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Dada a sua relevância, confira os principais argumentos adotados no parecer:

23. A cessão onerosa de mão-de-obra, em regra, desvirtua a promoção de assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes, violando o disposto no inciso III do art. 55 da Lei nº 8212/91. Entretanto, quando esta cessão é feita em situações pontuais, de forma eventual, não haverá violação ao inciso III do art. 55, conforme se demonstrará adiante.

25. O Supremo Tribunal Federal, na decisão liminar proferida nos autos da ADIN nº 2028-5, sinalizou no sentido de que as entidades beneficentes de assistência social podem empreender atividades econômicas para reverter os resultados obtidos em suas atividades

assistenciais, ou seja, em seus fins institucionais. (...)

27. Obviamente, se é facultado às entidades beneficentes de assistência social mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não há como limitar, a priori, a realização de cessão de mão-de-obra por estas entidades, especialmente se considerarmos que grande parte das atividades assistenciais, por sua natureza, não suporta cobrança.

28. Contudo, também se revela óbvio que estas atividades extras, alheias às finalidades assistenciais das entidades, não podem assumir proporções, nem formas, que desvirtuem a própria natureza da entidade beneficente de assistência social.

29. O primeiro ponto a ser esclarecido é o de que a cessão onerosa de mão-de-obra não atende ao objetivo assistencial de promoção ao mercado de trabalho, previsto no art. 203, III, da Constituição.

30. A pessoa cedida pela entidade para prestar serviços ao tomador não está integrada ao mercado de trabalho em razão da cessão de mão-de-obra por um motivo muito simples: ela já é empregada da entidade cessionária, portanto devidamente integrada ao mercado de trabalho.

31. Caso se admitisse que a cessão remunerada de mão-de-obra cumpre o objetivo de integração ao mercado de trabalho, toda e qualquer empresa deste ramo de serviços, mesmo voltada para a obtenção de lucro, teria direito à isenção das contribuições para seguridade social, o que, certamente, não foi intenção do legislador. Esta situação fere, frontalmente, as regras constitucionais e infra-constitucionais de regência da assistência social. (...)

36. No fim, quem se beneficia da isenção previdenciária, com a prática de cessão de mão-de-obra por entidades beneficentes de assistência social, é a empresa tomadora de serviços, que contrata a cessão a preços menores, e não o público alvo da assistência social. Nesse sentido, a cessão onerosa de mão-de-obra, por parte das entidades isentas de contribuição para a seguridade social, deve ser encarada com mais restrição até do que outras atividades lucrativas que estas entidades venham a realizar, uma vez que o verdadeiro beneficiado nesta operação é a empresa tomadora de serviços, que nada tem de assistencial.

37. A razão de ser do entendimento adotado pelo STF está na necessidade das entidades beneficentes, em face da escassez de doações no Brasil, obterem recurso de alguma outra fonte com vistas ao sustento da atividade beneficente de assistência social.

38. Contudo, a autorização contida na posição da Suprema Corte não é irrestrita a ponto de permitir o desvirtuamento da regra de isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. O exame do STF foi muito mais restrito, abarcando aquelas situações bastante comuns de entidades educacionais e de saúde que cobram de alguns alunos e pacientes e prestam serviços gratuitos para outros, em função da situação de carência destes últimos. Não foi autorizada a realização de atividade lucrativa, indiscriminadamente, de forma que as entidades assistenciais pudessem atuar no mercado como qualquer outra empresa com fins lucrativos.

39. Conforme salientado, a cessão onerosa de mão-de-obra é um exemplo de atividade que não pode ser permitida às entidades beneficentes de assistência social que gozem de isenção previdenciária. Ao menos não de forma livre, sob pena de extensão da garantia prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, a toda e qualquer empresa que queira contratar mão-de-obra terceirizada das entidades beneficentes de assistência social.

40. Da exposição acima resulta que as entidades que realizam cessão remunerada de mão-de-obra não podem, em regra, serem consideradas beneficentes de assistência social e, portanto, não fazem jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Entretanto, é possível estabelecer, a partir de um esforço hermenêutico, situações muito especiais em que a cessão onerosa de mão-de-obra pode ser feita sem retirar a natureza beneficente de assistência social da entidade.

41. Tais hipóteses passam necessariamente pela verificação de dois critérios, a saber: caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

42. O primeiro critério está em verificar se a entidade realiza contratações com o objetivo predípuo de fazer cessão onerosa de mão-de-obra. Se a entidade realiza contratações de empregados com vistas, exclusivamente, a realizar cessão de mão-de-obra não fará jus à isenção das contribuições para a seguridade social. Em outras palavras, a entidade beneficente somente pode realizar a cessão de mão-de-obra em situações pontuais, em que os empregados cedidos tenham função dentro de suas próprias atividades – que devem ser assistenciais – mas estejam ociosos por motivos alheios à vontade da instituição. Se um ou alguns empregados são contratados, primordialmente, para prestarem serviços a terceiros, a

entidade não pode ser considerada beneficente de assistência social, pois esta atividade não será acidental.

43. O segundo critério – mínima representatividade de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente – deve ser examinado caso a caso, com atenção aos seguintes fatores: ociosidade eventual, e não provocada, da força de trabalho; existência ou não de prejuízos para as atividades-fim da instituição; caráter temporário da cessão onerosa de mão-de-obra; e aspecto subsidiário da atividade de cessão de mão-de-obra.

8. A tese desenvolvida no aludido parecer adotou como ponto de partida a interpretação do art. 203, inciso III, da Constituição, o qual enuncia a promoção da integração ao mercado de trabalho como um dos objetivos da assistência social, para, em seguida, definir o alcance da imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da Constituição no contexto da cessão de mão de obra das entidades beneficentes de assistência social. Em conclusão, foram elencados os critérios que devem nortear a verificação da compatibilidade da cessão de mão-de-obra com as atividades das entidades beneficentes de assistência social.

9. Diante da consulta apresentada, o Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004 esclarece que apenas os incisos III e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, teriam relação com a cessão de mão de obra. Em relação ao inciso V desse artigo, concluiu-se que o dispositivo não impede a realização de cessão de mão-de-obra quando ela ocorre de modo eventual, já que nessa hipótese não haveria aplicação de eventual resultado operacional:

22. Quanto ao inciso V, o consulente entende que a entidade que faz cessão de mão-de-obra, sem que haja tal previsão em seu estatuto, viola o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (...). Este inciso não veda a realização eventual de cessão de mão-de-obra por parte das entidades beneficentes que não tenham tal previsão em seu estatuto, na medida que, nesta hipótese, de cessão apenas eventual, a entidade estará, tão somente, aproveitando a mão-de-obra ociosa para obter receita, e não fazendo aplicação de eventual resultado operacional. Por sua vez, se a cessão de mão-de-obra não for eventual, e sim habitual, aí sim restará violado o inciso V, bem como o inciso III, ambos do art. 55. A violação nesta hipótese, de cessão onerosa habitual, é muito óbvia e será facilmente visualizada com os argumentos que serão delineados sobre a cessão eventual de mão-de obra.

10. À época da elaboração da referida manifestação jurídica, a redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998, ao art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, estava suspensa por decisão liminar proferida na ADI 2028-5, conforme destacado no item 17 do parecer. Por essa razão, o deslinde da questão relativa à compatibilidade da cessão de mão de obra com a imunidade para contribuições sociais pautou-se na redação original do artigo. Eis o teor do texto legal:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

11. Naquele período, a concessão da imunidade das contribuições para a seguridade social de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição dependia do atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Dentre as exigências estabelecidas, apenas as entidades que promovessem assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes poderiam ser beneficiadas com o favor constitucional da imunidade para a contribuição social, conforme previsto no inciso III do dispositivo em questão.

12. No sentido de melhor atender à finalidade da norma, o parecer concluiu que a cessão de mão de obra desvirtua, como regra, a promoção de assistência social beneficente, salvo quando essa cessão é realizada de forma “eventual, não prejudicial, temporária, subsidiária, acidental e dirigida à manutenção da atividade assistencial da instituição”.

13. Posteriormente, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi sucedido pela Lei nº 12.101, de 2009, que, ao regulamentar a matéria, preservando a correspondência com o inciso V daquele preceito legal, manteve a exigência de manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais das entidades beneficentes para fins de imunidade, nos termos do art. 29 inciso II:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os [arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

14. Nesse esforço retrospectivo, menção deve ser feita ao fato de que o Supremo Tribunal Federal, sob o fundamento de inobservância da reserva de lei complementar, declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.732, de 1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732, de 1998. A respeito, confira a ementa da decisão proferida na ADI 2028:

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Aitou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991, na redação conferida pelo art. 1º da Lei 9.732/1998. Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

15. É de se notar que o referido julgamento não alcançou a norma contida na redação original do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, que serviu de fundamento para o Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004.

16. Ainda no que concerne à reserva de lei complementar, a constitucionalidade formal da Lei nº 12.101, de 2009, também foi impugnada em sede de controle abstrato. Na mesma linha do raciocínio desenvolvido na ADI 2028, não foram todos os dispositivos dessa lei considerados inconstitucionais, mas apenas aqueles que dizem respeito às contrapartidas das entidades beneficentes. Com essa perspectiva, a norma contida no art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101, de 2009, não teve sua redação declarada inconstitucional pela Suprema Corte.

17. O histórico do vasto contencioso judicial e das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em torno do instrumento legislativo adequado para regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição foi detalhado no Parecer nº 19332/2021-ME:

8.No que diz respeito à espécie legislativa adequada para regulamentar a imunidade, deve-se fazer uma análise histórica das decisões proferidas pela Corte, o que exige o exame do tema, a partir do RE 566.622 e das ADIs 2028, 2228 e 2621, julgados em conjunto, nos quais se impugnava, à época, a regra prevista no art. 55 da n. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelecia requisitos para o gozo da imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da CF.

9.Em razão de uma aparente contradição entre os julgados, houve a interposição de embargos de declaração, considerando que no RE 566.622, compreendeu-se que a regência da imunidade deveria ser regulada por lei complementar, ao passo que nas ações diretas de inconstitucionalidade, reconheceu-se a possibilidade de tratamento da matéria por lei complementar e por lei ordinária, nessa última espécie, admitida nas hipóteses relacionadas com a regulamentação de aspectos meramente procedimentais do direito à imunidade.

10.No julgamento daqueles aclaratórios e, nas palavras da Ministra Relatora Rosa Weber, com a finalidade de evitar ambiguidades, conferiu à tese relativa ao TEMA 32 da repercussão geral, o seguinte enunciado: "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".

11.Quando se debruça sobre a ADI 2.028, resgata-se a compreensão de que a definição do termo "entidade beneficente de assistência social", de que cuida o § 7º do art. 195 da CF, não se equipara ao conceito de "entidade de assistência social sem fins lucrativos", previsto na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, de modo que o alcance da expressão contida na norma - "entidade beneficente de assistência social" - está na dependência de regulamentação. E mais, como se trata de regra relativa à limitação constitucional ao poder de tributar, por força da exigência prevista no inciso III do art. 146 da CF, a sua disciplina exige lei complementar.

12.Tal entendimento está expresso na ADI 2.028, nos seguintes termos:

Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso min. Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. "(...) fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a CF não reúne elementos discursivos paradar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional." 2. "Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas." [ADI 2.028, Rel. p/ Ac. Min. Rosa Weber, j. 2/3/2017, P, DJE de 8/5/2017.] (grifos acrescentados ao original)

13.Com base nessa interpretação, extrai-se que compete à lei complementar enunciar as balizas necessárias para que uma entidade possa ser configurada como de beneficência social e, como decorrência, possa, validamente, fazer jus à imunidade das contribuições para a seguridade social. Dito de outro modo, à lei complementar cabe definir o figurino normativo para que as entidades tenham assegurado o direito à imunidade, o que engloba a previsão de determinados requisitos, no que se insere as regras de contrapartida, como condição ao reconhecimento do direito a não incidência das contribuições para a seguridade social.

14.Na esteira desse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, no bojo da ADI 4.480, reconheceu a inconstitucionalidade formal de diversas regras de contrapartida estabelecidas na Lei nº 12.101, de 2009 (diploma legal que sucedeu o art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na regulamentação da matéria), disciplinadas como condições materiais para que as entidades que atuam nas áreas de educação e de assistência social tivessem assegurado o direito à imunidade. O acórdão está ementado nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, acolheu parcialmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para complementar a decisão embargada a fim de fazer constar o art. 29, VI, da Lei nº 12.101/2009 no dispositivo da decisão embargada, cuja redação passa a ser a seguinte: "Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009", tudo nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 18.12.2020 a 5.2.2021. (grifos acrescidos ao original).

15.No voto do Min. Gilmar Mendes, relator da ADI 4.480, no ponto em que aprecia a exigência de lei complementar para disciplinar a imunidade, extrai-se a definição de que requisitos materiais exigem disciplina em lei complementar, já regras procedimentais podem ser previstas em lei ordinária.

16.Com isso, e em linha com os precedentes firmados nas ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como no RE-RG 566.622, aspectos meramente procedimentais, referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é exigível apenas para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, § 7º da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas.

17.Importante registrar que quando do referendo de medida liminar proferida em sede de Medida Cautelar na ADI 2028, o Supremo Tribunal Federal arguiu equivalência de relevância de teses (aludindo aos que defendiam a necessidade de lei complementar e aos que defendiam ser bastante a lei ordinária para o disciplinamento da matéria), remetendo a questão para decisão quando da análise do mérito da ADI assinalada. Esta posição do STF, de

equivalência de relevância de teses, quedou-se vigente por quase duas décadas, até o julgamento do RE e das ADIs acima mencionados, e embasou as decisões pretéritas do Executivo e Legislativo federais pela legislação ordinária, como a Lei nº 12.101, de 2009.

18. Demais de tudo isso, é interessante observar que a redação original do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, descreve requisitos que não extrapolam aos já estabelecidos no art. 9º, inciso IV, alínea “c”, c/c art. 14, inciso II, e § 2º, do Código Tributário Nacional:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

c) 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; ([Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001](#))

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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; ([Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001](#))

**II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; ([esse dispositivo corresponde ao inciso V do art. 55 da Lei 8.212/91](#))**

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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

19. Em comum, esses dispositivos enunciam que a entidade beneficente de assistência social deve promover serviços de assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, relacionados aos seus objetivos institucionais para fins de concessão e manutenção da imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da Constituição.

20. Delineando em termos precisos, essa regra não estabelece requisitos adicionais aos previstos no próprio texto constitucional. Como destacado no voto do Ministro Teori nos autos da ADI 2028, a redação original do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, se limita a reiterar as atividades passíveis de imunidade tributária e os beneficiários da assistência social beneficente descritos na Constituição:

Apesar da ressalva feita pelo Min. Moreira Alves a respeito de possível efeito repristinatório indesejado, não há motivos para desqualificar a tese de vício formal sob o ponto de vista técnico processual. O texto primitivo do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91 apenas repetia as atividades (assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde) e os destinatários (menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes) identificados no texto constitucional como possíveis alvos das ações estatais e privadas de interesse social. Não enunciava, entretanto, qualquer obrigação a ser cumprida pelas entidades que se propusessem a fazê-lo. Como a restauração da versão original do preceito não implicaria qualquer limitação ao direito das entidades prestadoras de serviços de saúde e de educação – representadas processualmente pelas suas respectivas confederações –, não era de se exigir necessariamente a sua impugnação, razão pela qual fica vencida a suspeita de deficiência formal no ponto.

21. No mesmo sentido, o art. 55, inciso V, da Lei 8.212, de 1991, e o art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101, de 2009, não impõem às entidades beneficentes a necessidade de atendimento a novo requisito



legal. A exigência de manutenção dos objetivos institucionais da entidade beneficente por meio da aplicação de recursos para esse fim já estava prevista no art. 14, inciso II, do CTN. Endossando essa orientação, o Supremo Tribunal Federal firmou, no julgamento da ADI 4480, que a norma contida no art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101, de 2009, não representa inovação jurídica, conforme se extrai do trecho a seguir:

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

22. Da argumentação apresentada até aqui, alinhada à jurisprudência da Suprema Corte, conclui-se que a redação original do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c o inciso V desse dispositivo, e o art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009, não extrapolaram o texto constitucional, tampouco criaram pressupostos adicionais aos já previstos na legislação complementar, no caso o art. 14 do CTN. Bem por isso, são plenamente aplicáveis aos fatos ocorridos durante o período de vigência dessas normas.

23. Embora o texto primitivo do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso V desse disposto, sucedidos pelo art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009, estejam revogados, o requisito ali previsto continua tendo aplicabilidade às situações jurídicas consolidadas durante a sua vigência. A ultratividade dessa norma decorre da garantia de não retroatividade das leis, consagrada no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição.

24. Como destaca a doutrina especializada, “os fatos verificados sob o império da lei antiga continuam regidos por ela, respeitando-se o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, tudo isso em favor da segurança jurídica” (AMARAL, Francisco. Direito Civil: introdução, 5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 101).

25. Ainda que revogadas, as normas contidas no art. 55, incisos III (redação original) e V, da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009, produzem efeitos em relação aos fatos e atos jurídicos que se formaram no tempo de sua vigência independentemente de expressa disposição no novo regime jurídico de que trata a Lei Complementar nº 187, de 2021.

26. Assim, reputam-se válidas as interpretações jurídicas pautadas no art. 55, incisos III (redação original) e V da Lei nº 8.212, de 1991, notadamente o Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004, bem como os autos de infração e outros atos praticados com base nesse dispositivo legal. Evidentemente, o mesmo raciocínio se aplica aos pareceres e atos que possuem o art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009, como fundamento legal, no que apenas replicado o teor do preceito legal anterior.

27. Ainda sobre o tema, é conveniente sublinhar que as situações jurídicas referentes a concessão e manutenção da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição passaram a estar reguladas pela Lei Complementar nº 187, de 2021, somente a partir da vigência desse novo diploma legal. Logo, o efeito imediato e geral do referido diploma legal alcança apenas as situações concretizadas sob sua égide. O Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004, por sua vez, não deve ser utilizado em eventual autuação ocorrida sob a vigência da Lei Complementar nº 187, de 2001, uma vez que seu fundamento jurídico não mais subsiste após a Lei nº 187, de 2021. Nesse ponto, vale registrar que o art. 5º, inciso I, alínea “d”, do Decreto nº 11.791, de 2023, prevê, de forma expressa, que não devem ser transferidos a terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com cessão de mão de obra.

28. Forçoso reconhecer que, mais do que isso, a projeção retroativa da Lei Complementar nº 187, de 2021, às situações jurídicas e aos entendimentos consolidados durante a vigência do art. 55, incisos III (redação original) e V, da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009, deve ser

rechaçada dada a ausência de disposição legal expressa e o risco de violação à garantia constitucional de irretroatividade normativa.

### III- CONCLUSÃO

29. Ante o exposto, conclui-se que o entendimento consolidado no Parecer CJ/MPS n. 3.272/2004 continua aplicável às situações jurídicas regidas pelo art. 55, incisos III (redação original) e V, da Lei nº 8.212, de 1991, e pelo art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009.

À consideração superior.

**HILYN HUEB**

Procuradora da Fazenda Nacional

Aprovo o Parecer. Submeto à Procuradora-Geral Adjunto Tributário Substituta.

**TIAGO DO VALE**

Coordenador de Assuntos Tributários Substituto

Aprovo o Parecer. Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e à Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social para ciência deste opinativo.

**ANDRÉA MUSSNICH BARRETO**

Procuradora-Geral Adjunta Tributária Substituta



Documento assinado eletronicamente por **Hilyn Hueb, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 03/01/2025, às 12:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)-Geral Substituto(a)**, em 03/01/2025, às 12:07, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) Substituto(a)**, em 03/01/2025, às 12:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.economia.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **45979501** e o código CRC **521A602F**.

---

**Referência:** Processo nº 00736.000642/2024-90

SEI nº 45979501