



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

164 – COSIT

DATA

9 de setembro de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS CUMULATIVOS ESTABELECIDOS EM LEI COMPLEMENTAR. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS INSTITUÍDA POR LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE DISPENSA DA CERTIFICAÇÃO EM RAZÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 187, DE 2021.

Por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, é condicionada à observância de todos os requisitos dispostos em legislação complementar.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, arts. 146, III, e 195, § 7º; Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021. Lei nº 12.815, de 2013, art. 33, incisos II, V e VI, e art. 39.

RELATÓRIO

O consultante, Órgão Gestor de Mão de Obra (OGMO), mediante formalização de processo digital de consulta pelo Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), apresenta petição dirigida à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) que tem como escopo esclarecer dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

2. Com o intuito de detalhar a questão, o consultante aduz que foi criado com a natureza jurídica de Órgão Gestor de Mão de Obra, reconhecido como entidade de utilidade pública, sem a finalidade lucrativa, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.630, de 1993.

3. Ressalta o consulente, nos termos do art. 18 da Lei nº 8.630, de 1993, que as suas finalidades são: administrar o fornecimento da mão de obra do trabalhador portuário e do trabalhador portuário avulso; manter, com exclusividade, o cadastro do trabalhador portuário e o registro do trabalhador portuário avulso; promover o treinamento e a habilitação profissional do trabalhador portuário, inscrevendo-o no cadastro; selecionar e registrar o trabalhador portuário avulso; estabelecer o número de vagas, a forma e a periodicidade para acesso ao registro do trabalhador portuário avulso; expedir os documentos de identificação do trabalhador portuário, dentre outros.

4. O consulente também acrescenta que o art. 19 da Lei nº 8.630, de 1993, também lhe atribuía as seguintes competências: “promover a formação profissional e o treinamento multifuncional do trabalhador portuário, bem assim programas de realocação e de incentivo ao cancelamento do registro e de antecipação de aposentadoria; zelar pelas normas de saúde, higiene e segurança no trabalho portuário avulso”.

5. O consulente informa que houve atualização da legislação que o rege. Com o advento da Lei nº 12.815, de 2013, que sucedeu a Lei nº 8.630, de 1993, houve expressa obrigatoriedade de ser constituído um OGMO, cuja finalidade precípua é a de administrar o fornecimento da mão de obra do trabalhador portuário e do trabalhador portuário avulso, bem como treinar e habilitar profissionalmente o trabalhador portuário, inscrevendo-o no cadastro.

6. A par disso, o consulente pontua que os incisos II, V e VI do art. 33, e o art. 39, ambos da Lei nº 12.815, de 2013, deixam nítida a sua natureza assistencial e de utilidade pública. Dessa forma, por assegurar direitos sociais aos cidadãos brasileiros, assevera ser uma entidade filantrópica, criada por Lei Federal, de caráter assistencial, educacional, cultural e de saúde, sem fins lucrativos.

7. Em virtude da sua condição de empregador e de contratante de mão de obra portuária, o consulente informa que sempre esteve sujeito ao recolhimento das contribuições previdenciárias patronais previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991. Portanto, em relação aos seus empregados permanentes, sempre foi obrigado a se enquadrar no FPAS 523. Com relação aos trabalhadores avulsos que contrata, o seu enquadramento sempre foi no FPAS 540, conforme determinado pela Solução de Consulta Cosit nº 102, de 2017.

8. No entanto, o consulente afirma possuir dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária que lhe é aplicável em razão do entendimento firmado pela Advocacia Geral da União (AGU), no Parecer AGU nº GQ-169, de 6 de outubro de 1998, devidamente aprovado pelo Presidente da República, o que lhe confere efeito vinculante aos órgãos da Administração Federal nos termos do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

9. Em prosseguimento, o consulente também informa que o entendimento contido no indigitado Parecer foi corroborado pela Solução de Consulta Interna nº 4 – Cosit, de 2013, que possui a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS INSTITUÍDA POR LEI. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIFICADO OU REGISTRO DE FILANTROPIA. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO DOS DEMAIS REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO DE PARECER DO AGU APROVADO PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA.

A criação de entidade filantrópica sem fins lucrativos por lei supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, desde que atendidos os demais requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, arts. 40 e 41; Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29; Parecer AGU nº GQ-169.

10. Da análise do Parecer AGU nº GQ-169, de 6 de outubro de 1998, e da Solução de Consulta Interna nº 4 – Cosit, de 2013, o consulente constata que a sua criação como entidade filantrópica pela Lei nº 8.630, de 1993, posteriormente alterada pela Lei nº 12.815, de 2013, supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade.

11. Por outro lado, o consulente aduz que a Lei Complementar nº 187, de 2021, em seus arts. 2º e 3º, determina que apenas as entidades “certificadas” gozam da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, ou seja, da imunidade das contribuições para o custeio da seguridade social previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991.

12. Por atender, com exceção da “certificação”, a todos os requisitos legais contidos nos incisos I a VIII do art. 3º da Lei Complementar nº 187, de 2021, o consulente possui o entendimento que deve fazer jus à imunidade tributária. Sua natureza filantrópica lhe foi conferida pela Lei nº 8.630, de 1993, e pela Lei nº 12.815, de 2013, e a certificação é suprida nos termos do Parecer AGU nº GQ-169, de 1998, e da Solução de Consulta Interna nº 4 – Cosit, de 2013.

13. Por fim, além da imunidade tributária quanto às contribuições para o custeio da seguridade social, o consulente também entende que não deverá proceder com o recolhimento para as contribuições para outras entidades e fundos, por força do disposto no art. 3º, § 5º, da Lei nº 11.457, de 2007.

14. Do exposto, o consulente apresentou os seguintes questionamentos:

1) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, a sua criação pela Lei nº 8.630/93, posteriormente alterada pela Lei nº 12.815, de 2013, na condição de entidade filantrópica, de utilidade pública e sem fins lucrativos, supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, tal como já foi reconhecido pelo Parecer/GQ nº 169 e pela Solução de Consulta Interna nº 4/COSIT? Caso não seja este o entendimento, qual seria o entendimento correto?

2) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, em sendo atendidos a todos os demais requisitos previstos no art. 3º da Lei Complementar nº 187, de 2021, faz jus à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, com relação às Contribuições Previdenciárias previstas nos

arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91? Mesmo diante da publicação da Lei Complementar nº 187, de 2021, a Consulente também estaria desobrigada a proceder com o recolhimento das contribuições para outras entidades e fundos, por força do disposto no art. 3º, § 5º da Lei nº 11.457/2007? Caso não seja este o entendimento, qual seria o entendimento correto?

3) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, a partir do momento em que atende a TODOS os requisitos contidos nos arts. 2º e 3º da Lei Complementar nº 187/2021, deverá passar a ser enquadrada no FPAS 639? Caso contrário, qual seria o entendimento correto?

15. É o Relatório.

FUNDAMENTOS

16. Cumpre ressaltar, preliminarmente, que o processo administrativo de consulta acerca da interpretação da legislação tributária é regido, no âmbito da RFB, pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50; pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53; e pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 103; atualmente regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

17. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que tenha alguma dúvida sobre a interpretação de dispositivo da legislação tributária aplicável a sua situação fática, e que tenha formalizado processo junto à Administração Tributária Federal para esclarecer ambiguidades ou obscuridades porventura existentes.

18. O instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação. Dessa forma, não é meio adequado para análise de questões relativas a procedimentos a serem adotados, ou para verificar a exatidão dos fatos apresentados, nem tampouco para convalidar informações ou classificações fiscais apresentadas pelo consulente, consoante ressalva expressa do art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

19. A Solução de Consulta, uma vez emitida, configura orientação oficial da RFB e produz efeitos legais de proteção ao contribuinte, como o impedimento a aplicação de juros e multa de mora em relação à matéria consultada, desde a data da protocolização até o trigésimo dia seguinte à data da ciência do consulente que a formalizou; e que não seja instaurado, durante esse período, procedimento fiscal relativamente à espécie consultada.

20. Ressalvadas as disposições preliminares, verifica-se, do ponto de vista da legislação que a rege, que a consulta de que trata o presente processo é eficaz, devendo ser apreciada, uma vez que foram observados os requisitos normativos de admissibilidade constantes da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

21. No tocante aos questionamentos apresentados, constata-se que o escopo desta consulta é verificar se a imunidade de contribuições previdenciárias decorrente do disposto no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, e da Lei Complementar nº 187, de 2021, é aplicável a Órgão Gestor de Mão de Obra, a que se refere a Lei nº 12.815, de 2013, que revogou a Lei nº 8.630, de 1993, em face da conversão da Medida Provisória nº 595, de 2012.

22. Segundo o consulente, a sua dúvida emerge em razão do teor do Parecer AGU nº GQ-169, de 6 de outubro de 1998, corroborado pela Solução de Consulta Interna nº 4 – Cosit, de 7 de fevereiro de 2013.

23. Para a solução da presente consulta é necessário estabelecer se a interpretação da legislação tributária carreada nos indigitados atos é compatível com o disposto na Lei Complementar nº 187, de 2021, e na legislação que disciplina a criação e o funcionamento dos Órgãos Gestores de Mão de Obra.

24. Tem-se que o Parecer AGU nº GQ-169, de 06 de outubro de 1998, firmava o entendimento de que a criação, por lei, de entidade filantrópica supria o certificado ou registro que atestava tal finalidade, e a isentava das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, **desde que atendidos os demais requisitos previstos em seu art. 55.**

25. A Solução de Consulta Interna nº 4 – Cosit, de 7 de fevereiro de 2013, seguiu o mesmo racional. Houve apenas a alteração da indicação da legislação que tratava da isenção das contribuições previdenciárias na medida em que o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101, de 2009.

26. No entanto, cumpre salientar que o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a Lei nº 12.101, de 2009, surgiram no mundo jurídico com o objetivo de conferir eficácia ao comando contido no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, que conforme interpretação literal, aparenta tratar-se de uma isenção. Eis a reprodução do dispositivo constitucional:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

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

27. Todavia, a constitucionalidade formal e material dessas leis ordinárias foi objeto de discussão em diversas ações judiciais, tanto em controle concentrado como difuso. Após longos anos de controvérsia, no bojo dessas discussões, prevaleceu o entendimento de que, apesar da literalidade do dispositivo sugerir tratar-se de uma isenção tributária, por ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, o disposto no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, refere-se a uma hipótese de imunidade.

28. Oportuno destacar que o legislador constituinte condicionou o instituto a requisitos a serem estabelecidos em lei. No entanto, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 4.480, em linha com os precedentes firmados nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como no Recurso Extraordinário RE-RG 566.622, ficou evidente que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) atualmente é pacífica em estabelecer que a lei mencionada no texto constitucional seria uma lei complementar. Eis excerto do referido provimento (destacou-se):

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.480 DISTRITO FEDERAL

(...)

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Direito Tributário. 3. Artigos 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. 4. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação superveniente. Perda de objeto. 5. **Regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. 6. Entidades beneficentes de assistência social. Modo de atuação. Necessidade de lei complementar. Aspectos meramente procedimentais. Regramento por lei ordinária. 7. Precedentes. ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (tema 32 da repercussão geral).** 8. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31; e art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013.

29. Em apertada síntese, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar, por força do art. 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, tem-se que o STF firmou o entendimento de que a lei complementar é indispensável para a definição do modo de atuação das entidades beneficentes de assistência social, especialmente no que se refere às atividades desempenhadas e ao estabelecimento de contrapartidas a serem observadas. Ademais, aquela corte também estabeleceu que aspectos meramente procedimentais, referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, continuam passíveis de definição em lei ordinária.

30. Assim, a atual legislação que disciplina a matéria, a Lei Complementar nº 187, de 2021, estabelece uma série de condicionantes cumulativas em relação ao campo de atuação, aferição de contrapartidas em serviços sociais, e outras importantes disposições quanto ao modo de funcionamento das entidades beneficentes de assistência social, que resultam no seu reconhecimento e sua certificação como tal. Dessa forma, não há margem para aplicação do antigo entendimento fundamentado em legislação ordinária.

31. Ressalte-se que o Parecer da AGU citado pelo consulente foi exarado ao tempo de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, quanto ao requisito formal de portar Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Inclusive entendeu que a previsão da natureza da entidade em lei supriria apenas esse

requisito, expressamente ressaltando que isso se dava sem prejuízo da necessidade de cumprimento dos demais requisitos legais.

32. Os dispositivos da legislação aduzidos pelo consulente como prova da sua natureza de entidade beneficente de assistência social foram o art. 33, incisos II, V e VI; e o art. 39; ambos da Lei nº 12.815, de 2013, e que dispõem sobre o seguinte:

Art. 33. Compete ao órgão de gestão de mão de obra do trabalho portuário avulso:

(...)

II - promover:

a) a formação profissional do trabalhador portuário e do trabalhador portuário avulso, adequando-a aos modernos processos de movimentação de carga e de operação de aparelhos e equipamentos portuários;

b) o treinamento multifuncional do trabalhador portuário e do trabalhador portuário avulso; e

c) a criação de programas de realocação e de cancelamento do registro, sem ônus para o trabalhador;

(...)

V - zelar pelas normas de saúde, higiene e segurança no trabalho portuário avulso; e

(...)

VI - submeter à administração do porto propostas para aprimoramento da operação portuária e valorização econômica do porto.

(...)

Art. 39. O órgão de gestão de mão de obra é reputado de utilidade pública, sendo-lhe vedado ter fins lucrativos, prestar serviços a terceiros ou exercer qualquer atividade não vinculada à gestão de mão de obra.

33. Ocorre que, para fins da imunidade em pauta, não basta que a entidade seja de utilidade pública e sem finalidade lucrativa. É preciso que a entidade comprove o cumprimento de diversos requisitos que caracterizam a beneficência, atuando especificamente em uma ou mais das três áreas previstas na Lei Complementar nº 187, de 2021: saúde, educação ou assistência social, certificada nos termos da mesma norma:

Art. 2º Entidade beneficente, para os fins de cumprimento desta Lei Complementar, é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, assim certificada na forma desta Lei Complementar.

34. Ressalte-se que prestar formação e treinamento a seus trabalhadores não faz dela uma entidade da área da educação. Assim como zelar por normas de saúde, higiene e segurança no trabalho não faz dela entidade de saúde. Para ser beneficente, é preciso ir muito além, como

oferecer bolsas de estudo integrais ou parciais, prestar serviços de saúde gratuitos ou ao SUS, sempre nos percentuais previstos na Lei Complementar, entre tantos outros requisitos específicos para cada área de atuação e que estão dispostos ao longo de todo o texto legal e não só no art. 3º.

35. Inclusive, nas disposições preliminares da Lei Complementar nº 187, de 2021, mais precisamente em seu art. 5º, há a imposição do princípio da universalidade de atendimento e a vedação, de forma expressa, que as entidades beneficentes de assistência social dirijam as suas atividades a categoria profissional.

Art. 5º As entidades beneficentes deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou categoria profissional.

36. Cumpro informar, que mesmo sob a égide da Lei nº 12.101, de 2009, que foi objeto da Solução de Consulta nº 4 – Cosit, de 2013, mencionada pelo consulente, a referida vedação já era prevista no art. 2º da indigitada lei, assim como os requisitos de gratuidade necessários para caracterização da beneficência e consequente gozo da imunidade.

37. Dessa forma, por mais relevantes que sejam as atividades dispostas na legislação utilizada na formulação desta consulta pelo consulente, é inequívoco que a Lei nº 12.815, de 2013, direciona as atividades para proteção e desenvolvimento de categoria profissional que atua nos portos do país. Tal situação caracteriza situação vedada, de forma expressa, pelo art. 5º da Lei Complementar nº 187, de 2021, além de não se verificar a atuação do OGMO como entidade beneficente de assistência social em nenhuma das três áreas fim previstas pela legislação específica aplicável à imunidade.

38. Em relação ao código do Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS) a ser utilizado, a análise da questão resta prejudicada em face da impossibilidade de aplicação das disposições destinadas às entidades beneficentes de assistência social às pessoas jurídicas mencionadas no caput dos arts. 32 e 33 da Lei nº 12.815, de 2013.

CONCLUSÃO

39. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta com o que se segue:

39.1. por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, é condicionada à observância de todos os requisitos dispostos em legislação complementar. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 187, de 2021, estabelece uma série de condicionantes cumulativas em relação ao campo de atuação, a aferição de contrapartidas em serviços prestados, universalidade do atendimento, vedação ao direcionamento dos seus serviços a categoria profissional, além de outras importantes disposições quanto ao funcionamento, e que resultam no reconhecimento e a certificação de entidades beneficentes de assistência social (CEBAS).

39.2. quanto ao questionamento relativo ao código do Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS) a ser utilizado, a análise da questão resta prejudicada em face da impossibilidade de aplicação das disposições de destinadas às entidades beneficentes de assistência social às pessoas jurídicas mencionadas no caput dos arts. 32 e 33 da Lei nº 12.815, de 2013, por força da Lei Complementar nº 187, de 2021.

40. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital

JULIANO MELO DE SOUZA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação