



---

## Solução de Consulta nº 37 - Cosit

**Data** 19 de abril de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE OSCIP.** 1. A cessão/locação de mão de obra por intermédio de entidade qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP em gozo de isenção tributária deve levar em consideração a finalidade social dessa entidade e a diminuta significação econômica dessa intermediação frente aos serviços de cunho assistencial, sendo somente admitida em caráter acidental, eventual, temporária e dirigida à manutenção da atividade assistencial e desde que seja mínima a representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de seus empregados, nos termos do Parecer Normativo CST nº 162, de 1974, e do Parecer CJ/MPS nº 3.272, de 2004. 2. A fiscalização tributária poderá lançar mão de sua prerrogativa de desconsiderar atos e negócios jurídicos e proceder ao correto enquadramento dos trabalhadores envolvidos na prestação de serviços, quando constatar que o segurado empregado, que labora sob condições reais de não eventualidade, pessoalidade, subordinação jurídica e onerosidade, foi inadequadamente rotulado como contribuinte individual ou “pessoa jurídica”. 3. Os serviços de “treinamento e ensino”, quando prestados mediante cessão de mão de obra, sujeitam-se à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional – CTN, arts. 116 e 118; Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Lei nº 9.790, de 1999, arts. 1º a 3º; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, arts. 219 e 229, § 2º; Decreto nº 3.100, de 1999, art. 6º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 117 a 119; Enunciado TST nº 331, de 1994; Parecer nº 3.272, de 2004, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência; Parecer Normativo nº 162, de 1974, do Coordenador do Sistema de Tributação.

**Relatório**

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal para indagar a incidência ou não da retenção previdenciária de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na contratação de serviços de professores e de outros profissionais da área de educação por intermédio de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP.

2. A Consulente informa, inicialmente, que atua no ramo de educação superior, pós-graduação e extensão, à distância; e profissional de nível técnico, à distância e presencial, e que contrata seus profissionais, principalmente professores, por meio de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, entidade criada na forma do Código Civil de 2002 e da Lei nº 9.790, de 1999, com natureza jurídica de “associação privada” (código 399-9) e atividade econômica principal os “serviços de assistência social sem alojamento” – CNAE 8800-6/00.

3. Afirma, também, que a instituição contratada teria como objetivos: “a) ser uma associação de professores universitários e consultores, para oferecer à sociedade organizada seus conhecimentos, na forma de aulas, palestras e consultoria; b) realizar contrato de prestação de serviços com organizações com ou sem fins lucrativos em todo o Brasil para desenvolvimento na área de educação e consultoria e, c) oferecer aos associados a emissão de notas fiscais de serviços e contratos para seus tomadores de serviços, realizando uma relação entre pessoas jurídicas”.

4. Aduz, ainda, a Consulente que a OSCIP teria lhe informado que seus “associados” gozariam das seguintes vantagens: “1) prestar serviços na condição de pessoa jurídica; 2) realizar seus trabalhos em todo o Brasil e até no exterior; 3) dar segurança ao tomador, uma vez que os serviços prestados pelos associados se caracterizam em uma relação contratual entre pessoas jurídicas e não mais de pessoa jurídica com pessoa física; 4) imunidade tributária na forma da Lei nº 9.430/1996, artigo 64, e de Imposto Sobre Serviços (ISS), na forma da Constituição Federal de 1988, como entidade sem fins lucrativos (artigo 150, inciso II) e de caráter de assistência social (artigo 20, inciso IV); 5) custo tributário e operacional de 12% sobre o valor da nota fiscal de serviço emitida para o tomador pessoa jurídica, bem inferior ao custo sobre Recibo de Pagamento a Autônomo – RPA, que ultrapassa 27%; 6) não incidência de Imposto de Renda sobre rendimento de pessoa física (Lei nº 7.713, de 1988, e alterações), e 7) o associado pode utilizar a nota fiscal de serviço para qualquer prestador de seus serviços.”

5. Ao final, indaga:

*Os serviços prestados por professores em cursos de graduação, pós-graduação, especialização e profissionalizantes de níveis técnico e tecnológico, tanto no sistema: a) PRESENCIAL, no qual o professor transmite o conhecimento que possui, através de aulas expositivas, diretamente a seus alunos, nas instalações da Consulente contratante, quanto ao sistema b) À DISTÂNCIA, no qual alunos e professores estão separados, física e/ou temporalmente, e, por isso, faz-se necessária a utilização de meios e tecnologias de informação e comunicação, em instalações de terceiros, por intermédio de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, que não comprova estar isenta das contribuições sociais previdenciárias previstas no artigo 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, conforme estabelece a Lei nº 12.101/09, ESTÃO SUJEITOS À RETENÇÃO DETERMINADA PELO*

ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212, DE 1991, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.711, DE 1998? (destaques do original)

## Fundamentos

6. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Passa-se, a seguir, a apreciá-la.

7. A Consulente tem como atividade econômica principal a “Educação Superior – Graduação e Pós-Graduação” – código 8532.5/00 da CNAE 2.0 –, e contrata professores e outros profissionais da área de educação por intermédio de pessoa jurídica qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP.

8. As OSCIP são pessoas jurídicas de direito privado, sem finalidade lucrativa e que recebem tal qualificação para a execução de serviços sociais não-exclusivos do Estado (serviços socialmente úteis), por meio de parcerias com o Estado e sob incentivo e fiscalização deste, estando reguladas pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que assim prescreve:

*Art. 1º Podem qualificar-se como **Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público** as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias **atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.***

*§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se **sem fins lucrativos** a pessoa jurídica de direito privado que **não** distribui, entre os seus sócios ou **associados**, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, **eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.***

*§ 2º A **outorga** da qualificação prevista neste artigo é **ato vinculado ao cumprimento dos requisitos instituídos por esta Lei.***

[...]

*Art. 2º **Não são passíveis de qualificação como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público**, ainda que se dediquem de qualquer forma às atividades descritas no art. 3º desta Lei:*

*I - **as sociedades comerciais;***

[...]

*Art. 3º A **qualificação** instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, **somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado**, sem fins lucrativos, cujos **objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:***

*I - **promoção da assistência social;***

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - **promoção gratuita da educação**, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

*Parágrafo único.* Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

Art. 4º Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:

[...]

Art. 5º Cumpridos os requisitos dos arts. 3º e 4º desta Lei, a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, interessada em obter a qualificação instituída por esta Lei, deverá formular requerimento escrito ao Ministério da Justiça, instruído com cópias autenticadas dos seguintes documentos:

I - estatuto registrado em cartório;

II - ata de eleição de sua atual diretoria;

III - balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício;

IV - declaração de isenção do imposto de renda;

V - inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes. (original sem destaque)

9. Por sua vez, o Decreto n.º 3.100, de 30 de junho de 1999, que regulamenta a Lei n.º 9.790, de 1999, prevê o que segue:

*Art. 1.º O **pedido de qualificação** como **Organização da Sociedade Civil de Interesse Público** será dirigido, pela pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos **que preencha os requisitos dos arts. 1.º, 2.º, 3.º e 4.º da Lei n.º 9.790, de 23 de março de 1999**, ao **Ministério da Justiça** por meio do preenchimento de requerimento escrito e apresentação de cópia autenticada dos seguintes documentos:*

*I - estatuto registrado em Cartório;*

*II - ata de eleição de sua atual diretoria;*

*III - balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício;*

*IV - **declaração de isenção do imposto de renda**; e*

*V - inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes/Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CGC/CNPJ).*

*Art. 2.º O responsável pela outorga da qualificação deverá verificar a adequação dos documentos citados no artigo anterior com o disposto nos arts. 2.º, 3.º e 4.º da Lei n.º 9.790, de 1999, devendo observar:*

*I - se a entidade tem finalidade pertencente à lista do art. 3.º daquela Lei;*

*II - se a entidade está excluída da qualificação de acordo com o art. 2.º daquela Lei;*

*III - se o estatuto obedece aos requisitos do art. 4.º daquela Lei;*

*IV - na ata de eleição da diretoria, se é a autoridade competente que está solicitando a qualificação;*

*V - se foi apresentado o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício;*

*VI - **se a entidade apresentou a declaração de isenção do imposto de renda à Secretaria da Receita Federal**; e*

*VII - se foi apresentado o CGC/CNPJ.*

*[...]*

*Art. 6.º **Para fins do art. 3.º da Lei n.º 9.790, de 1999, entende-se:***

*I - como **Assistência Social**, o desenvolvimento das atividades previstas no art. 3.º da Lei Orgânica da Assistência Social;*

*II - **por promoção gratuita da saúde e educação, a prestação destes serviços realizada pela Organização da Sociedade Civil de Interesse Público mediante financiamento com seus próprios recursos.***

§ 1º Não são considerados recursos próprios aqueles gerados pela cobrança de serviços de qualquer pessoa física ou jurídica, ou obtidos em virtude de repasse ou arrecadação compulsória.

§ 2º O condicionamento da prestação de serviço ao recebimento de doação, contrapartida ou equivalente não pode ser considerado como promoção gratuita do serviço. (original sem destaque)

10. Conforme se pode verificar pelos dispositivos acima transcritos, a qualificação de uma entidade como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP é conferida pelo Ministério da Justiça, mediante requerimento instruído com documentos que comprovem o atendimento dos requisitos relacionados nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 9.790, de 1999, não podendo qualificar-se como tal as “sociedades comerciais”.

11. Dispõe, ainda, a Lei nº 9.790, de 1999, que a qualificação como OSCIP somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das finalidades relacionadas em seu artigo 3º, entre as quais se destaca a “**promoção gratuita da educação**” (destacou-se).

12. O Decreto 3.100, de 1999, que regulamenta a Lei nº 9.790, de 1999, em seu artigo 6º, explicita que, “**por promoção gratuita da saúde e educação**” (destacou-se), deve-se entender “a prestação destes serviços realizada pela Organização da Sociedade Civil de Interesse Público mediante financiamento com seus próprios recursos” (grifou-se) e também dispõe que “Não são considerados recursos próprios aqueles gerados pela cobrança de serviços de qualquer pessoa física ou jurídica, ou obtidos em virtude de repasse ou arrecadação compulsória” (destacou-se).

13. De se observar, também, que, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.790, de 1999, a dedicação às atividades que permitem a uma entidade qualificar-se como OSCIP, deve se dar mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas; por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

14. Atendo-se, ainda, à Lei nº 9.790, de 1999, e seu Decreto regulamentador, constata-se que, para fins de deferimento da qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, o Ministério da Justiça exige que essa entidade apresente, entre outros documentos, a “**declaração de isenção do imposto de renda**” (art. 5º, IV).

15. Nota-se, assim, que as entidades, regularmente qualificadas como OSCIP, são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, **e que se encontram em gozo de isenção do imposto de renda**. É importante observar que esse tratamento fiscal favorecido somente é conferido pela legislação tributária às entidades beneficentes de assistência social que atendam a determinados requisitos. A esse respeito, os seguintes dispositivos da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

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

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14. (original sem destaque)

16. A isenção conferida às entidades beneficentes, sem fins lucrativos, tem como finalidade estimular a realização de assistência social pelos particulares e somente se justifica se essa pessoa jurídica promover, de fato, a assistência social benéfica às pessoas carentes, de baixa renda ou que atendam à limitação socioeconômica fixada na legislação. Esse tratamento tributário diferenciado jamais poderá ser utilizado para oferecimento dos serviços em condições mais vantajosas do que as demais empresas, sob pena de subversão da finalidade para a qual o favor fiscal foi instituído.

17. É importante destacar que a atuação de uma OSCIP volta-se para o atendimento do interesse público, mediante serviços de cunho social, **não podendo tais entidades valerem-se da vantagem fiscal que lhes foi conferida pelo Estado para atraírem clientes**, o que, no mínimo, constituiria afronta ao princípio da livre concorrência de que trata o art. 170, § 4º, da Constituição Federal.

18. Quanto à possibilidade ou não de uma entidade sem finalidade lucrativa, que se encontra em gozo de isenção do imposto de renda, exercer atividade econômica, oportuna a transcrição aqui do Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974:

2. [...] Tendo em vista, ainda, que as **isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao estado interessa proteger e que, no caso em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas**, é de se concluir que não seria logicamente razoável que ela se servisse da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

3. Recorre daí que, por serem as isenções do art. 25 do RIR/66 de **caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se que, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal.** (original sem destaque)

19. Como se vê, a prestação de serviços de natureza econômica, em caráter contraprestacional, pela entidade benéfica de assistência social, somente é admitida em condições excepcionais, devendo-se, para tanto, ser levada em consideração sua finalidade social e a diminuta significação econômica da atividade exercida.

20. Ainda com relação à representatividade da atividade econômica frente aos serviços de cunho assistenciais desempenhados por uma instituição em gozo de isenção, o Parecer nº 3.272, de 16 de julho de 2004 (DOU de 21/07/2004), da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, aprovado pelo então Ministro de Estado, é bastante

elucidativo, notadamente por analisar situação específica de intermediação onerosa de mão-de-obra por entidade beneficente em gozo de isenção. Confira-se:

**PARECER/CJ N° 3.272 - DOU DE 21/07/2004**

**DESPACHO DO MINISTRO**

**Em 16 de julho de 2004**

**Aprovo. Publique-se.**

**AMIR LANDO**

**REFERÊNCIA: INSS/DIRAR/SIPPS CM 10524419. MEMO n° 365/2003/INSS/DIREP/CGFISC.**

**INTERESSADO: Diretoria da Receita Previdenciária do INSS.**

**ASSUNTO : Isenção previdenciária de entidades que fazem cessão de mão-de-obra.**

**EMENTA: Previdenciário e Assistencial.**

**Isenção das contribuições para a Seguridade Social. Art. 55 da Lei n° 8.212/91. Cessão de mão-de-obra.**

**1. Somente poderão realizar cessão de mão-de- obra, sem perder a isenção prevista no art. 55 da Lei n° 8.212/91, as entidades que atendam dois critérios, a saber: caráter acidental 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.**

**2. As entidades que fazem cessão de mão-de-obra sem atentar para um destes dois critérios, na forma descrita no corpo do presente parecer, violam a exigência do inciso III do art. 55 da Lei n° 8.212/91 e não fazem jus à correspondente isenção.**

[...]

**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 n° 8.212/91. 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.**

[...]

**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 sendo 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 a 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.**

**32. À título ilustrativo, a integração ao mercado de trabalho pode ser promovida por meio da preparação da pessoa para as exigências do mercado,**

dotando-a de meios para a obtenção de emprego. O ensino de uma profissão, como a de marceneiro ou mecânico, constitui a mais comum forma de promover a integração de alguém ao mercado de trabalho.

[...]

35. Ante o exposto até aqui, **conclui-se que a cessão onerosa de mão-de-obra não caracteriza, em nenhuma hipótese, atividade assistencial para o fim de obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social.** Pelo contrário, é a isenção das contribuições para a seguridade social que atrai as empresas tomadoras de serviços a contratar com as entidades beneficentes, **em prejuízo das demais empresas do ramo de terceirização de serviços que pagam contribuição para a seguridade social e não podem oferecer o mesmo preço, o que subverte a finalidade da regra de isenção, que é estimular a realização de assistência social pelos particulares.**

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.

[...]

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 acidental 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 precípua de fazer a cessão onerosa de mão-de-obra. **Se a entidade realiza a contratação de empregados com vistas, exclusivamente, a realizar cessão de mão-de-obra destes empregados 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 quantitativa 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 fins da instituição; caráter temporário da cessão onerosa de mão-de-obra; e aspecto subsidiário da atividade de cessão de mão-de-obra.

[...]

48. Enfim, **a realização de cessão de mão-de-obra pelas entidades assistenciais tem que ser eventual, não prejudicial, temporária, subsidiária, acidental e dirigida à manutenção da atividade assistencial da instituição, sob pena de violação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/91, e, conseqüentemente, de cancelamento ou indeferimento da isenção das contribuições para a seguridade social. [...]**” (os destaques não são do original)

21. Destaca-se, primeiramente, que, não obstante o referido Parecer tenha sido exarado para fixar a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que disciplinava a isenção das contribuições destinadas à Seguridade Social, dispositivo que, inclusive, se encontra revogado pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, seus fundamentos acerca da possibilidade ou não de uma entidade de assistência social, sem finalidade lucrativa, realizar cessão de mão de obra encontram-se atuais e perfeitamente aplicáveis à espécie.

22. Esse Parecer deixa evidente que “**A cessão onerosa de mão-de-obra, em regra, desvirtua a promoção de assistência social beneficente**, inclusive educacional ou de saúde”. Também destaca que os benefícios fiscais e tributários conferidos a essas entidades é que constituem atrativo para as empresas tomadoras de serviços contratarem serviços dessas pessoas jurídicas, “em prejuízo das demais empresas do ramo de terceirização de serviços que pagam contribuição para a seguridade social e não podem oferecer o mesmo preço, o que **subverte a finalidade da regra de isenção**, que é estimular a realização de assistência social pelos particulares”.

23. Conclui mencionado Parecer que a “**cessão onerosa de mão-de-obra não caracteriza, em nenhuma hipótese, atividade assistencial para o fim de obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social**” e que essa prática, “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”.

24. Vê-se, assim, que a **intermediação de mão de obra**, sendo atividade de natureza essencialmente econômica, foge às finalidades a que se propõem as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Essa atividade, ao ser exercida por tais entidades **em gozo de isenção/imunidade**, propicia a dominação de mercados e a eliminação de concorrência, o que é expressamente vedado no art. 173, § 4º, da Constituição Federal.

25. Aspecto importante e que também deve ser considerado, no presente caso, é o fato de a cessão/locação de mão de obra envolver uma **relação jurídica triangular**, em que o **vínculo de emprego** se estabelece entre os trabalhadores, **pessoas físicas**, e a **empresa interposta**, na condição de **prestadora de serviços**, não se formando tal vínculo diretamente com o **tomador do serviço**. A intermediação constitui exceção à regra geral, que sempre vincula o

empregado diretamente àquele que se beneficia de seu serviço e que exerce o poder de comando.

26. Nesse sentido, os trabalhadores colocados à disposição da tomadora dos serviços devem ser segurados empregados da empresa contratada, excepcionadas as contratações envolvendo trabalhadores temporários, que possuem regras específicas. A intermediação de mão de obra não comporta a contratação de trabalhadores autônomos e tampouco trabalhadores constituídos como pessoas jurídicas.

27. Importa observar, neste ponto, que a autoridade fiscal poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ou a ocorrência do fato gerador do tributo. E, de acordo com o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, restando devidamente comprovada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia, poderá o Auditor Fiscal caracterizar o trabalhador incorretamente considerado como contribuinte individual, ou inadequadamente rotulado como “pessoa jurídica”, como segurado empregado da empresa tomadora dos serviços.

28. É que, ao Direito Previdenciário, aplica-se o Princípio da Primazia da Realidade, em que os fatos devem prevalecer sobre a forma jurídica dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em documentos, acordos ou assentamentos, prevalecerá a realidade dos fatos, nos termos do parágrafo único do art. 116 e art. 118 do Código Tributário Nacional - CTN e mediante os procedimentos estabelecidos na Lei nº 8.212, de 1991.

29. Essas medidas corretivas independem de qualquer procedimento de desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços. A personalidade jurídica de tais empresas permanece hígida, produzindo todos os efeitos que lhe são de estilo, como no momento de sua constituição. O que ocorre, de fato, é a caracterização da condição de segurado empregado de pessoas físicas laborando para empresa sob condições reais de não eventualidade, pessoalidade, subordinação jurídica e onerosidade, disfarçada e encoberta por um falacioso formalismo de “pessoa jurídica”.

30. Enfim, a cessão onerosa de mão de obra por uma OSCIP em gozo de isenção/imunidade deve levar em consideração sua finalidade social e a diminuta significação econômica da atividade exercida. Tal cessão/locação de mão de obra somente é admitida em caráter acidental, eventual, temporária e dirigida à manutenção da atividade assistencial da instituição diante das peculiaridades de suas atividades e desde que seja mínima a representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de seus empregados nos termos do Parecer Normativo CST nº 162, de 1974, e do Parecer CJ/MPS nº 3.272, de 2004. Qualquer desvirtuação dessas condições acarretará a imposição, por parte do Fisco, de medidas corretivas, mediante o enquadramento do trabalhador na categoria adequada, e revisão do favor fiscal conferido à instituição beneficiada pela isenção.

### **Do instituto da retenção**

31. Deixando-se de lado a questão concernente à possibilidade ou não de uma instituição qualificada como OSCIP executar serviços remunerados e não eventuais de locação de mão de obra, passa-se, a seguir, a analisar o que dispõe a Lei nº 8.212, de 1991, sobre a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços na execução de serviços mediante cessão de mão de obra. Confira-se:

Art. 31. A **empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra**, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá **reter 11%** (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e **recolher**, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

[...]

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como **cessão de mão-de-obra** a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (original sem destaque)

32. O Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, ao disciplinar o instituto da retenção, assim estabeleceu:

Art. 219. A **empresa contratante** de serviços executados mediante **cessão ou empreitada de mão-de-obra**, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá **reter** onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e **recolher** a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como **cessão de mão-de-obra** a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no **caput** os seguintes serviços realizados mediante **cessão de mão-de-obra**:

[...]

XII – **treinamento e ensino**; (original sem destaque)

33. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, por sua vez, explicitou, com detalhamento, os elementos objetivos da cessão de mão de obra, como se pode verificar a seguir:

Art. 112. A **empresa contratante** de serviços prestados **mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada**, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá **reter 11%** (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e **recolher** à Previdência Social **a importância retida**, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 79 e no art. 145.

[...]

Art. 115. **Cessão de mão-de-obra** é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º **Dependências de terceiros** são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º **Serviços contínuos** são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por **colocação à disposição da empresa contratante**, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (destacou-se)

34. Segundo a conceituação acima reproduzida, pode-se dizer que ocorre **cessão de mão-de-obra** quando a empresa contratada cede trabalhadores, colocando-os à disposição da empresa contratante, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou na de terceiros. Três seriam, assim, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão de obra:

- a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante;
- b) os serviços prestados devem ser contínuos;
- c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros.

35. Com relação à **continuidade dos serviços**, verifica-se, pela conceituação normativa, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

36. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

37. Quanto à **prestação dos serviços nas dependências da contratante ou na de terceiros**, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de **terceiro** – é aquela indicada pela empresa contratante, que não seja as suas próprias e que não pertença à empresa prestadora dos serviços.

38. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratado), não há que se falar em cessão de mão de obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

39. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

40. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir diretamente dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

41. Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão de obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão. Nesse tipo de prestação de serviço a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

42. De se observar que a incidência da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços também ocorrerá quando a contratação de determinados serviços se der mediante empreitada de mão de obra conforme prevê o art. 31, § 4º, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, e o art. 219, § 3º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. Assim, apresenta-se necessário transcrever, a seguir, a definição de empreitada trazida pela Instrução Normativa nº 971, de 2009, para fins da retenção previdenciária:

*Art. 116. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido. (grifou-se)*

43. A cessão de mão-de-obra é originada do chamado *locatio operarum*, com característica marcante centrada na própria mão de obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato. Já a empreitada de mão de obra tem sua origem no *locatio operis*, contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes.

44. A empreitada tem como característica principal a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por consequência, sua finitude. O serviço necessário para produzir o resultado apto a atender a necessidade pode ser antecipadamente dimensionado e especificado. Acrescenta-se, ainda, que, na empreitada, a relação de negócio é estabelecida entre tomador e prestador e este mantém intacto seu poder de direção, supervisão e gerenciamento da execução dos serviços, direitos estes que não são transferidos nem compartilhados com o tomador, porquanto os trabalhadores não foram colocados à disposição daquele.

45. Fixadas as características da prestação de serviços mediante cessão ou empreitada de mão de obra, cumpre analisar, a seguir, quais seriam os serviços que, uma vez executados nessas condições, estariam sujeitos ao instituto da retenção.

### **Dos serviços sujeitos à retenção**

46. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seu artigo 117, relaciona os serviços que estão obrigados à retenção quando executados mediante cessão ou empreitada de

mão de obra e, no artigo 118, aqueles sujeitos à retenção quando contratados mediante cessão de mão de obra, estando, entre estes, a atividade de treinamento e ensino, como se pode conferir, a seguir:

*Art. 118. **Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra**, observado o disposto no art. 149, os serviços de:*

*[...]*

*X - **treinamento e ensino**, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas; (destacou-se)*

47. Como se vê, a atividade de **treinamento e ensino**, que compreende “o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação das pessoas”, **sujeita-se à retenção** desde que executada mediante cessão de mão de obra.

48. Acresce observar, ainda, que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seu art. 149, relaciona hipóteses às quais não se aplica o instituto da retenção, entre elas, a contratação de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais, como se pode comprovar a seguir:

*Art. 149. Não se aplica o instituto da retenção:*

*[...]*

*III - à contratação de **entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais**; (destacou-se)*

49. Como já exposto acima, as OSCIP, regularmente qualificadas como tais, devem comprovar ao Ministério da Justiça que estão em gozo de isenção do imposto de renda. O dispositivo acima transcrito não trata de isenção do imposto de renda, mas de isenção das contribuições sociais de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Vê-se, assim, que somente as instituições que usufruem a isenção das contribuições sociais, **em face da estrita observância dos requisitos previstos na legislação que trata do assunto**, no caso, a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, encontram-se dispensadas da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

50. De todo modo, conforme exhaustivamente exposto acima, a prestação de serviços de cessão/locação de mão de obra por entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção/imunidade tributária somente é admitida dentro dos contornos jurídicos fixados no Parecer Normativo CST nº 162, de 1974, e no Parecer CJ/MPS nº 3.272, de 2004. Fora disso, a contratação dessas entidades apresenta-se irregular, estando sujeita à desconsideração dos atos a negócios jurídicos para fins da adequada subsunção dos fatos à norma jurídica.

## Conclusão

51. Diante do exposto, conclui-se:

- a cessão/locação de mão de obra por intermédio de entidade qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP em gozo de isenção tributária deve levar em consideração a finalidade

social dessa entidade e a diminuta significação econômica dessa intermediação frente aos serviços de cunho assistencial, sendo somente admitida em caráter acidental, eventual, temporária e dirigida à manutenção da atividade assistencial e desde que seja mínima a representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de seus empregados, nos termos do Parecer Normativo CST nº 162, de 1974, e do Parecer CJ/MPS nº 3.272, de 2004;

- a fiscalização tributária poderá lançar mão de sua prerrogativa de desconsiderar atos e negócios jurídicos e proceder ao correto enquadramento dos trabalhadores envolvidos na prestação de serviços, quando constatar que o segurado empregado, que labora sob condições reais de não eventualidade, pessoalidade, subordinação jurídica e onerosidade, foi inadequadamente rotulado como contribuinte individual ou “pessoa jurídica;
- os serviços de “treinamento e ensino”, quando prestados mediante cessão de mão de obra, sujeita-se à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Assinado digitalmente  
VANILDE GOULART SILVA  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente  
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit