



---

## Solução de Consulta nº 37 - Cosit

**Data** 23 de janeiro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. RETENÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31 DA LEI 8.212/91.**

Ausentes os requisitos para caracterização de cessão de mão-de-obra nos serviços prestados pelas empresas dos profissionais médicos e de odontologia contratadas pela operadora de planos de saúde, não há a obrigação legal de reter e recolher 11% sobre o valor das notas fiscais, faturas ou recibos dos serviços prestados, a que se refere o artigo 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 219; e IN RFB nº 971, de 2009, arts. 112, 115, 116, 118 e 119.

## **Relatório**

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta “particularmente no que se refere ao artigo 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”.
2. As atividades a que se dedica, são assim descritas:
  - (i) a intermediação na prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos, e serviços associados com a saúde, a serem executados por pessoas naturais ou jurídicas, devidamente habilitadas para tanto;
  - (ii) a administração de planos de saúde;
  - (iii) a operação de planos de saúde; e,
  - (iv) a participação em outras sociedades, na qualidade de sócia ou acionista.

3. Afirma que, “no exercício regular de suas atividades, contrata e remunera profissionais médicos e odontológicos conveniados para a prestação de serviços médicos, hospitalares e odontológicos para terceiros que contratam o plano de saúde, atuando como mera intermediadora do plano de saúde”.

4. Acrescenta ainda, “a Consulente é mera empresa operacionalizadora de plano de saúde, não prestando quaisquer serviços médicos. Na verdade, a Consulente atua como intermediadora dos serviços médicos prestados pelos especialistas habilitados para tanto e os consumidores desses serviços, que são os clientes que contratam o plano de saúde”.

5. Diz que “No desenvolvimento de suas atividades, a Consulente efetuava o pagamento dos valores aos profissionais conveniados que prestavam serviços aos seus clientes com o recolhimento da contribuição patronal previdenciária sobre tais remunerações, na forma do artigo 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91”, a seguir transcrito (destaques no original):

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

6. No entanto, a partir de novembro de 2016, a Consulente alterou o procedimento até então adotado para dar cumprimento à decisão judicial transitada em julgado em seu favor nos autos do Mandado de Segurança n.º 0012699-85.2010.4.03.6100 (cópia anexa ao processo), que reconheceu o seu direito líquido e certo de (destaques no original):

(i) não estar sujeita à incidência da contribuição previdenciária de que trata o artigo do artigo 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91 sobre os valores repassados aos profissionais médicos e odontológicos que prestam serviços aos seus clientes, na qualidade de operadora de plano de saúde, uma vez que os profissionais médicos e odontológicos conveniados não prestam serviços diretamente à Consulente como determina o referido dispositivo legal; e,

(ii) compensar os valores pagos indevidamente à título da contribuição previdenciária do artigo 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91 nos últimos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da ação com as parcelas vincendas, cabendo à Autoridade Fazendária realizar a devida fiscalização e posterior homologação.

7. Continua, “Da mesma forma, ao longo dos anos a Consulente também efetuou a retenção e o recolhimento dos 11% (onze por cento) a título de contribuição previdenciária que determina o artigo 31 da mesma Lei”.

8. Complementa, “Embora não estivesse legalmente sujeita à incidência da contribuição previdenciária na fonte prevista no artigo 31 da Lei n.º 8.212/91 pela própria natureza e características da sua atividade, a Consulente, por cautela, no regular exercício da sua atividade social, retinha e recolhia os 11% (onze por cento) previstos no artigo 31 da Lei n.º 8.212/91 sobre os pagamentos realizados aos profissionais conveniados que prestam serviços aos seus clientes”.

9. Entendedora de que, igualmente, não estaria obrigada à retenção dos 11% (onze por cento) prevista no artigo 31 da Lei n.º 8.212/91, a Consulente, em novembro de 2016,

apresentou Consulta Formal à Receita Federal do Brasil para explicar toda a situação, com o intuito de confirmar a correção do seu entendimento de que não está sujeita à referida retenção.

10. Entretanto, em 26.04.2017 foi proferido o Despacho Decisório n.º 30 - SRRF10/Disit, que declarou ineficaz a Consulta Formal apresentada naquela oportunidade pela Consulente, pois entendeu que não havia na petição os elementos necessários à sua solução. Nesse aspecto, desde já a Consulente destaca que a Consulta Formal apresentada em novembro de 2016 não obsta o reconhecimento da nova Consulta ora formulada, uma vez que o fato anteriormente exposto não foi objeto de decisão pela Receita Federal em razão da ausência de elementos para tanto.

11. Após os esclarecimentos iniciais, a Consulente informa que, na qualidade de operadora de plano de saúde, repassa aos médicos conveniados à sua rede credenciada os valores devidos a título de honorários profissionais decorrentes da prestação de serviços médicos aos seus clientes. Acrescentando que, “por mero conservadorismo, ao longo dos anos a Consulente reteve e recolheu 11% (onze por cento) de tais valores a título da contribuição previdenciária que determina o artigo 31 da Lei n.º 8.212/91”, transcrevendo o referido dispositivo (destaques no original):

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.

12. Acrescenta que o parágrafo 3º do artigo 31 da Lei n.º 8.212/91 conceitua cessão de mão de obra para fins de incidência da contribuição:

“§ 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”.

13. A Consulente apresenta seu entendimento de que, “na forma do artigo 31 da Lei n.º 8.212/91 compreende-se que não basta que o serviço esteja previsto na legislação como sujeito à retenção da contribuição previdenciária na fonte para que essa seja devida, mas é necessário que o serviço seja efetivamente prestado mediante cessão de mão de obra, preenchendo os requisitos necessários para ser caracterizado como tal, conforme a legislação aplicável”. Acrescentando que, “para que se constate se os serviços prestados pela Consulente devem ou não sofrer a retenção da contribuição previdenciária de 11% (onze por cento) de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212/91, é necessário esmiuçar os dispositivos legais que disciplinam o conceito de cessão de mão de obra e trazem os requisitos necessários à sua caracterização”.

14. Traz ainda, a Consulente, dispositivos legais que disciplinam o conceito de cessão de mão de obra, quais sejam, o parágrafo 1º do artigo 219 do Decreto n.º 3.048/99, assim como, o artigo 115 da IN RFB n.º 971/09, abaixo transcritos:

**Decreto n.º 3.048/99**

...

Art. 219

...

"§ 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."

...

IN RFB nº 971/09

...

"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."

15. Esclarece ainda que, "O serviço realizado pela Consulente se desenvolve com a gestão das importâncias pagas a título de mensalidade pelos clientes/beneficiários, com o reembolso do usuário pelo valor que ele tenha despendido com os profissionais médicos e odontológicos que o atenderam e que não sejam profissionais conveniados ao plano de saúde ou, ainda, o pagamento de honorários aos profissionais médicos e odontológicos conveniados que prestaram os serviços médicos em prol dos segurados".

16. Acrescenta que, "a Consulente não é empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de obra, já que é mera operacionalizadora de planos de saúde e os profissionais médicos e odontológicos a ela conveniados é que prestam serviços de saúde diretamente aos clientes da Consulente, se faz necessário esclarecer qual o procedimento adotado pela Consulente para contratação de tais profissionais". Esclarecendo que, "a contratação dos profissionais habilitados para prestarem serviços de saúde diretamente aos beneficiários dos planos de saúde por ela operacionalizados é feita através de contrato de prestação de serviços individual firmado com tais profissionais". E ainda, "Os profissionais que compõem a rede da Consulente são contratados através de contrato individual que tem por objeto a prestação de serviços diretamente por tais profissionais aos beneficiários dos planos de saúde".

17. Conclui, então, "que a Consulente não contrata serviços executados mediante cessão de mão de obra, de modo que não há empresa e/ou profissional contratado que coloque à disposição da Consulente seus empregados numa relação de subordinação, supervisão e

controle técnico por parte da Consulente o que, por si só, prejudica a caracterização da prestação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra”.

18. Para comprovar a forma de credenciamento dos profissionais médicos e odontológicos à rede dos planos de saúde operados pela Consulente, é apresentada a minuta padrão de contrato firmado diretamente com tais profissionais, cujo objeto é a própria prestação de serviços médicos, diretamente pelos profissionais qualificados para tanto, aos beneficiários dos planos de saúde operados pela Consulente.

19. A Consulente passa a esclarecer a forma de execução dos serviços prestados pelos profissionais contratados a fim de demonstrar que no desenvolvimento da sua atividade não há (i) disponibilização dos profissionais médicos e odontológicos aos clientes da Consulente para prestação de serviços em suas dependências ou nas de terceiros, indicadas pela Consulente; e/ou, (ii) continuidade na prestação dos serviços de atendimento médico.

20. Prossegue, “Em relação à disponibilização dos profissionais contratados para a prestação de serviços médicos aos beneficiários dos planos de saúde operados pela Consulente, vale dizer que estes profissionais contratados não prestam serviços médicos nas dependências da Consulente e tampouco nas de terceiros em virtude de indicação da Consulente”. Complementa, “Os profissionais médicos e odontológicos credenciados aos planos de saúde operados pela Consulente são livres para escolher o local de prestação dos seus serviços, o qual será indicado no momento da contratação, bastando que no caso de alteração do endereço de atendimento, o profissional contratado informe a alteração à Consulente, conforme comprova a minuta padrão dos contratos firmados entre a Consulente e tais profissionais para a prestação de serviços aos beneficiários dos planos de saúde operados pela Consulente”. Acrescentando que não há qualquer relação de subordinação dos profissionais médicos e odontológicos para com a Consulente e seus clientes”.

21. Com relação à continuidade na prestação de serviços de atendimento médico, a Consulente afirma, “em relação à necessidade de se constatar a continuidade da prestação dos serviços para que se caracterize a prestação mediante cessão de mão de obra, este também não é o caso dos serviços prestados pelos profissionais credenciados aos planos de saúde operados pela Consulente”. Acrescentando que, “A cláusula 6.2 da minuta padrão dos contratos de prestação de serviços firmados entre a Consulente e os profissionais médicos e odontológicos dispõe expressamente que a prestação dos serviços objeto dos contratos tem caráter eventual e não exclusivo, o que afasta a continuidade dos serviços”. Acrescentando, ainda, “os serviços médicos contratados não têm caráter de habitualidade já que são escolhidos livremente pelos beneficiários quando demandados para tanto, o que ocorrerá aleatoriamente e eventualmente conforme a conveniência do próprio beneficiário, sem qualquer ingerência ou controle da Consulente nesse aspecto”.

22. Por fim, conclui que no seu entendimento, “não está sujeita à retenção e ao recolhimento dos 11% (onze por cento) à título de contribuição previdenciária na fonte prevista no artigo 31 da Lei n.º 8.212/91, uma vez que pela própria natureza e características da sua atividade de operadora de plano de saúde, apenas repassa aos profissionais credenciados aos planos de saúde valores a título de honorários profissionais em decorrência da prestação de serviços por estes diretamente aos clientes/beneficiários a Consulente, não havendo prestação de serviços médicos à Consulente, tampouco prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra”.

## Fundamentos

23. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

24. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

25. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a estes. Nesse sentido, a Solução de Consulta eficaz não convalida nem invalida quaisquer informações, procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

26. Isso posto, passa-se à análise da dúvida da Consulente se está correto seu entendimento de que não está sujeita à retenção e ao recolhimento da contribuição previdenciária de 11% (onze por cento) de que trata o artigo 31 da Lei nº8.212/91 em relação aos profissionais médicos e odontológicos credenciados aos planos de saúde por ela operados, tendo em vista que sua atividade de operacionalizadora de planos de saúde não envolve a contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra.

27. Segundo a exordial, a consulente é pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto nos termos de seu Contrato Social podem ser, assim, resumidos; (i) a intermediação na prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos, e serviços associados com a saúde, a serem executados por pessoas naturais ou jurídicas, devidamente habilitadas para tanto; (ii) a administração de planos de saúde; e, (iii) a operação de planos de saúde. No exercício regular de suas atividades, contrata e remunera profissionais médicos e odontológicos conveniados para a prestação de serviços médicos, hospitalares e odontológicos para terceiros que contratam o plano de saúde, atuando como mera intermediadora do plano de saúde. Questiona se esses serviços estão sujeitos à retenção e ao recolhimento da contribuição previdenciária de 11% (onze por cento) de que trata o artigo 31 da Lei nº8.212/91, tendo em vista que sua atividade de operacionalizadora de planos de saúde não envolve a contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra.

28. Como vimos, o questionamento da consulente diz respeito à incidência da retenção de contribuição previdenciária de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura dos serviços de saúde acima especificados. Abaixo, os dispositivos legais aplicáveis:

### **Lei 8.212/91 com a redação da Lei 11.933/09**

...

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. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de

1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

### **Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999**

...

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:

...

XXIV – saúde; e

...

**Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**

...

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.

...

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.

...

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

...

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

...

(grifos nosso)

29. A Lei n.º 9.711, de 1998, alterou a redação do artigo 31 da Lei de Custeio da Previdência Social, Lei n.º 8.212, de 1991, e instituiu a antecipação tributária compensável das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento dos prestadores de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Essa antecipação é realizada pela retenção de 11% do valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ou empreitada, como dito. Registre-se que essa retenção se aplica exclusivamente aos prestadores de serviço constituídos sob a forma de empresa. Dessa maneira, entende-se que os contratos sobre os quais se coloca a dúvida objeto desta solução de consulta são aqueles em que os profissionais médicos e de odontologia se apresentam sob a forma de empresa e não de pessoas físicas.

30. Assim sendo, para podermos verificar se os valores pagos em razão dos serviços contratados pela consulente devem sofrer a retenção determinada pela Lei de Custeio, devemos perquirir os conceitos legais.

31. Examinemos, portanto, os atos normativos explicativos da expressão legal. O §3º do art. 31 da Lei define serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra como tendo três requisitos essenciais: (i) a colocação dos empregados da contratada à disposição da contratante; (ii) ser prestado nas dependências do contratante, ou em local por ele determinado; (iii) serem os serviços contínuos e de necessidade permanente do contratante.

32. Ademais, a Lei determina que a retenção previdenciária incidirá nos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, ou empreitada, e que integrem o rol exaustivo constante do Regulamento da Previdência Social. Temos então que a antecipação das contribuições previdenciárias devidas pelos prestadores de serviço incidirá nos serviços elencados no Regulamento da Previdência Social - RPS, se esses serviços forem prestados mediante cessão de mão-de-obra, ou empreitada, conforme o caso.

33. Os serviços objeto da presente consulta, serviços de saúde, estão mencionados no artigo 219, § 2º, inciso XXIV, do RPS, assim como, no artigo 118, inciso XXIII, da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009. Presente, portanto, um requisito essencial para que se determine a incidência da retenção previdenciária sobre a prestação de serviços prestados por intermédio da cessão de mão-de-obra, ou seja, que a atividade prestada esteja contemplada no rol exaustivo constante do Decreto n.º 3.048, de 1999.

34. Discorreremos agora sobre os demais termos legais, mais notadamente a definição de cessão de mão-de-obra, nos aspectos da disponibilização de trabalhadores, local da prestação de serviços e na exigência da continuidade da prestação de serviços. Apreendidos os conceitos, verificaremos a subsunção de cada um dos serviços prestados pela consulente.

35. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pelas concepções normativas, 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 sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.
38. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratada), 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 8.212/1991.
39. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, verifica-se que esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.
40. Enfim, se os trabalhadores se limitarem 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.
41. 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 (art. 31, § 4º, III, da Lei nº 8.212/1991 e art. 219, § 3º, do RPS). 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.
42. 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 à 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.
43. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seu artigo 118, relaciona os serviços que estão obrigados à retenção, quando contratado mediante cessão de mão de obra, e, em seu artigo 119, dispõe que essa listagem é exaustiva, ressaltando que a pormenorização das tarefas é exemplificativa. Os serviços de saúde estão relacionados no inciso XXIII, daquele artigo, senão vejamos:

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

....

XXIII - **saúde**, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

...

Art. 119. É **exaustiva a relação dos serviços** sujeitos à retenção, constante dos arts. 117 e 118, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. A **pormenorização das tarefas** compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é **exemplificativa**. (grifos nosso)

...

44. Reiteramos que o serviço de “saúde” consta, exclusivamente, do art. 118, de forma que somente é objeto de retenção se for realizado por meio de cessão de mão de obra.

45. Diante do exposto, verifiquemos se existe prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, e ainda, se nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, deverão sofrer a retenção de 11% sobre os valores a eles referentes, constantes da nota fiscal, fatura ou recibo.

46. Afirma a Consulente que no exercício regular de suas atividades, contrata e remunera profissionais médicos e odontológicos conveniados para a prestação de serviços médicos, hospitalares e odontológicos para terceiros que contratam os serviços desta. E afirma ainda que:

“Os profissionais médicos e odontológicos credenciados aos planos de saúde operados pela Consulente são livres para escolher o local de prestação dos seus serviços, o qual será indicado no momento da contratação, bastando que no caso de alteração do endereço de atendimento, o profissional contratado informe a alteração à Consulente e tais profissionais para a prestação de serviços aos beneficiários dos planos de saúde operados pela Consulente (cláusula 4.1, alínea f do Doc. 05).

Os clientes da Consulente possuem um leque de opções de profissionais habilitados credenciados aos planos de saúde, que atendem nas mais diversas localidades, para, inclusive, facilitar o agendamento do atendimento médico pelo beneficiário onde lhe for mais conveniente (perto do local onde reside, trabalha, entre outros). Tem-se, assim, que os profissionais não são disponibilizados ou cedidos para a Consulente para a prestação dos serviços de atendimento médico.

Ademais, nos atendimentos médicos realizados aos beneficiários em decorrência de contrato com operadores de planos de saúde, os profissionais credenciados à rede não ficam à disposição dos beneficiários que, querendo utilizar de seus serviços, deverão agendar previamente consulta diretamente com os profissionais, e estarão sujeitos à disponibilidade da agenda destes.

A Consulente não tem qualquer ingerência sobre a disponibilidade dos profissionais credenciados, as datas de consultas, locais de atendimento, procedimentos, afastamento, férias ou ausências de qualquer natureza destes profissionais. Inclusive, os profissionais credenciados aos planos de saúde operados pela Consulente receberão seus honorários de acordo com os atendimentos prestados aos beneficiários e indicados nas faturas enviadas posteriormente à Consulente.”

47. Diante do afirmado pela consulente<sup>1</sup>, o serviço prestado pelas empresas dos médicos e dentistas à consulente não se dá por meio de cessão de mão-de-obra porque não se verifica o preenchimento dos três requisitos para sua caracterização.

48. É possível identificar a presença de apenas um: o de serem os serviços contínuos, de necessidade permanente da contratante. Isso porque a disponibilidade do profissional em atender pacientes vinculados aos planos de saúde oferecidos pela operadora existe por todo o tempo de vigência contratual, o que afasta o caráter eventual da prestação de serviço.

49. Entretanto, não se verificam os demais requisitos da cessão de mão-de-obra, quais sejam: a colocação dos trabalhadores da contratada à disposição do contratante; e o serviço ser prestado nas dependências do contratante, ou em local por ele determinado.

50. Veja-se que não cabe à contratante definir os meios, dia e horário, jornada, procedimentos e nem o local dos serviços prestados. Os profissionais, ao realizar o atendimento ao paciente, o fazem sem qualquer ingerência da operadora do plano de saúde, apenas atendendo aos limites do contrato de prestação de serviço que com ela celebram, com autonomia também para definir o local, que não se identifica com as dependências da contratante ou lugar por ela determinado.

51. Diante da ausência de requisitos para caracterização de cessão de mão-de-obra nos serviços de saúde prestados pelas empresas dos profissionais médicos e de odontologia contratadas pela consulente, não há de se falar em obrigatoriedade de retenção, pela operadora, dos 11% sobre a nota fiscal, fatura ou recibo a que se refere o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

## Conclusão

52. Diante da ausência de requisitos para caracterização de cessão de mão-de-obra nos serviços de saúde prestados pelas empresas dos profissionais médicos e de odontologia contratadas pela consulente, não há de se falar em obrigatoriedade de retenção, pela operadora, dos 11% sobre a nota fiscal, fatura ou recibo a que se refere o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991

À consideração superior da Chefia da Divisão de Tributação (DISIT 08).

*datado e assinado digitalmente*

**Amilson Melo Santos**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

DISIT/SRRF08

De Acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da COPEN – Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação.

---

<sup>1</sup> Reitere-se que a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações oferecidas pela consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

*datado e assinado digitalmente*  
**Regina Coeli Alves de Mello**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação/DISIT08

De Acordo. Ao Coordenador-Geral da COSIT para aprovação.

*datado e assinado digitalmente*  
**Mirza Mendes Reis**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da COPEN/COSIT

## **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.

*Assinatura digital*  
**CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS SILVA**  
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta