Ministério da Fazenda
Secretaria da Receita Federal do Brasil
Superintendência Regional da Receita Federal da 5a Região Fiscal
Divisão de Fiscalização
Rua Alceu Amoroso Lima nº 862, 11º andar - Caminho das Árvores
41820-770 - Salvador - BA
(71) 3416-1111 rogerio.l.reis@receita.fazenda.gov

Oficio nº 10/2018/DIFIS/SRRF05/RFB/MF-BA

Salvador, 28 de fevereiro de 2018.

A Sua Senhoria a Senhora
Clélia Oliveira
Gerente da GECON
Av 04, Plataforma 05, Ed. Cons. Joaquim Batista Neves, nº 495, Centro Administrativo - CAB
41745-002 - Salvador - BA

Assunto: **Requerimento de Informação - Resposta ao Ofício nº 2654/2017/TCE/GECON; Ref: Processo TCE/009184/2016**

Senhora Gerente,

Em atenção ao ofício em epígrafe, informamos que os procedimentos fiscais da Receita Federal seguem as conclusões da Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 10, de 06/07/2015 na avaliação do cumprimento dos requisitos para a isenção, em casos de cessão de mão de obra por entidades beneficentes de assistência social.

Os documentos encaminhados acerca da entidade serão mantidos em banco de dados da RFB para avaliação do interesse fiscal, ressaltando-se que não é possível encaminhar ao TCE/BA informações sujeitas ao sigilo fiscal e não abrangidas pelo convênio RFB-TCE/BA nº 09/2004, DOU 04/06/2004.

Atenciosamente,

Rogerio Leal Reis
Chefe da Difis/SRRF05

Documento elaborado no COMPROT.

TCE - PROTOCOLO GERAL
RECEBIDO
EM 05 / 03 / 2018
LUANA C. DOS REIS
TCE - INOVA

Nº. Protocolo: 01105035.000009.2018.000.000

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta Interna nº 10 - Cosit

Data 6 de julho de 2015

Origem DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM GOIÂNIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Aplicabilidade do Parecer/ CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, a entidade beneficente de assistência social certificada que realiza cessão de mão de obra onerosa e habitual de trabalhadores que são o público alvo da atividade assistencial.

As orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009, para fins de representação ao Ministério competente pela certificação da entidade e de lavratura do auto de infração relativo ao período de ocorrência de desvio de finalidade com base no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, com a automática suspensão da isenção nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei, quando a fiscalização da RFB verificar a ocorrência de cessão de mão de obra que não apresente caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente ou mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, ainda que os trabalhadores cedidos sejam o público alvo da atividade assistencial.

Dispositivos Legais: § 7º do art. 195 da Constituição Federal; art. 42 da Lei Complementar nº 43/1993; inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457/2007; arts. 1º, 29, 31 e 32 da Lei nº 12.101/2009

Relatório

e-Processo nº 10010.027226/0315-68

Trata-se de consulta interna decorrente de procedimentos de fiscalização em entidades beneficentes de assistência social, portadoras dos Certificados de Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS, mas que estariam, em tese, descumprindo requisitos materiais previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para o gozo da isenção, por realizarem cessão de mão de obra.

2. A seguir, os termos da consulta:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

Ref.1982231-3

"2 - Ocorre que a Nota n° 52/2014 – RFB/Cofes/Coeaf/Dilit, balizada no Parecer/CJ n° 3274/04 do Ministério da Previdência Social – MPS, estabelece que as entidades portadoras do CEBAS não podem ceder mão de obra em caráter oneroso e habitual, tendo em vista que a isenção outorgada pela Constituição Brasileira, limitou à aquela contribuição relativa aos segurados que prestam serviços à própria entidade, de modo a viabilizar a prestação das atividades beneficentes, e não à implementação de objeto de terceiros (item 21 da referida Nota). Assim, a cessão habitual e onerosa por entidades isentas caracteriza descumprimento de requisito material, necessário para manutenção do benefício.

3 - No que se concerne às entidades isentas objeto da fiscalização foi constatado pela Auditoria que as atividades desenvolvidas nas empresas contratantes pelas entidades isentas são de cunho oneroso e habitual, bem como, amoldam-se na caracterização de cessão de mão de obra, conforme pode ser verificado nos contratos em anexo.

4 - Urge, no entanto, esclarecer que o citado Parecer, no nosso entendimento, não contempla o caso em tela, tendo em vista, ter sido constatado por esta Auditoria que são os próprios trabalhadores disponibilizados para a prestação de serviços nas empresas contratantes, o sujeito precípuo da Assistência Social desenvolvida pelas entidades, ou seja, são os trabalhadores portadores de deficiência física e vinculados às entidades filantrópicas, com graves limitações motoras e sensoriais, bem como, menores carentes em situação de risco social que prestam serviços às empresas contratantes. Esta situação não se encontra contemplada no PARECER, pelo contrário, vemos que o disposto no item 36 do PARECER confronta-se, com os fatos constatados pela Auditoria, ou seja, são os próprios trabalhadores que prestam serviços mediante cessão de mão de obra, o público-alvo da Assistência Social. Intui-se, que dificilmente, tais trabalhadores, conseguiriam se integrar ao mercado de trabalho sem a intervenção e concorrência de tais entidades. Neste sentido, no que se refere ao "menores carentes" temos a conclusão esposada no item 26, 27 e 28 do Parecer CJ/MPS n° 2.232, aprovada pelo Sr. Ministro da Previdência Social em 17 de dezembro de 2001.

5 - Desta forma, questiona-se. A prestação de serviços, mediante cessão de mão de obra pelos trabalhadores (público alvo da Assistência Social e sujeitos da promoção e integração ao mercado de trabalho), conforme descrito no caso em voga, configura o descumprimento de requisito material, tendente a cassar a isenção de tais entidades e por consequência autorizar a constituição de créditos tributários relativos às contribuições sociais previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991?

Fundamentos

3. O § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988 garante, às entidades beneficentes de assistência social, imunidade (chamada impropriamente de isenção) em relação às contribuições para a seguridade social, mediante cumprimento de condições estabelecidas em lei ordinária. O dispositivo constitucional apresenta o seguinte conteúdo:

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

4. A regulamentação da isenção de contribuições para a seguridade social coube ao art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e, a partir de 30 de novembro de 2009, ao art. 29 da Lei nº 12.101.

5. A questão apresentada na consulta se volta para o Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência por meio de despacho, com o que dotou-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA RODRIGUES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

se de imperatividade para os demais órgãos vinculados por força do art. 42 da Lei Complementar nº 43/1993.

6. Para desenvolver qualquer linha de raciocínio que envolva o Parecer, primeiramente deve-se perquirir se tem ainda aplicabilidade no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e se essa aplicabilidade se mantém após a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009.

7. O inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457/2007 manteve a vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social relativos à administração das contribuições previdenciárias, enquanto não modificados pela Receita Federal do Brasil, de forma que a RFB permanece vinculada ao entendimento exarado por meio do Parecer aprovado pelo ministro da Previdência Social até que outra posição venha a ser adotada expressamente.

8. A seguir, é necessário conhecer o conteúdo do Parecer, para o que se colacionam seus principais trechos:

"***PARECER/CJ Nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.212/91 e não fazem jus à correspondente isenção.

(...)

19. Os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55, que tratam, respectivamente, do título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, são estritamente objetivos, cabendo ao INSS, na análise do pedido de isenção, verificar se a entidade tem ou não o título e o certificado. Não pode o INSS recusar a concessão da isenção com base no descumprimento dos incisos I e II se a entidade apresentou o título e o certificado, ficando a sua atuação, neste aspecto, restrita à elaboração de representação aos órgãos competentes, para o respectivo cancelamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

20. Já o efetivo cumprimento dos demais requisitos deve ser verificado, diretamente, pelo INSS, inclusive com inspeção in loco e todo o tipo de diligência cabível. O INSS é o responsável por verificar se a entidade requerente cumpre de forma efetiva as exigências previstas nos incisos III, IV e V do art. 55, decidindo, fundamentadamente, pela concessão ou não da isenção das contribuições para a seguridade social. Enfim, a constatação do cumprimento ou não dos requisitos previstos nos incisos III, IV e V requer a realização de juízo de valor, de interpretação das normas e, quando pertinente, de diligências por parte do agente do INSS, o que não ocorre em relação ao CEBAS e ao título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal.

21. Com fulcro nestas afirmações, tem-se que, para o deslinde da consulta, importam as exigências previstas nos incisos III e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, posto que a verificação dos demais incisos pelo INSS não guarda correlação com a realização de cessão de mão-de-obra por parte da entidade que requer a isenção. O inciso IV trata da proibição de se remunerar os diretores. Por sua vez, as exigências para concessão de CEBAS e do título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal não podem ser julgadas pelo INSS (incisos I e II).

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

23. A cessão onerosa de mão-de-obra, em regra, desvirtua a promoção de assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes, violando o disposto no inciso III do art. 55 da Lei nº 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.

Documento assinado digitalmente co 24/00/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

33. Convém elucidar que este objetivo da assistência social - integração ao mercado de trabalho - pode assumir outras formas de realização, mas é certo que a cessão de mão-de-obra não configura, em nenhuma hipótese, a promoção de integração ao mercado de trabalho. Mesmo nas hipóteses em que a entidade ensina a pessoa uma determinada profissão e depois faz a cessão remunerada de sua mão-de-obra para terceiros não resta configurada a atividade assistencial de promoção ao mercado do trabalho na cessão de mão-de-obra realizada. Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita posteriormente somente pode ser tida como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade.

(...)

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 precípuo 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

Documento assinado digitalmente co
Autenticado digitalmente em 08/07/2
talmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES R
EIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/
2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

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. (...)" (grifou-se)

9. O Parecer em questão foi exarado ao tempo de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, revogado pela Lei nº 12.101/2009. Seus fundamentos, apesar de pautados em legislação revogada, ainda têm aplicabilidade no que a nova Lei tenha mantido a mesma linha de disciplina. Portanto, o fato de tratar dos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, por si só, não afasta de imediato sua aplicação.

10. Da leitura do texto é possível concluir que o entendimento foi no sentido de que a prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra é incompatível com a execução de atividade assistencial. Essa prática afrontaria sobretudo o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (*"promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes"), mas também seria vista como violadora do inciso V do mesmo artigo ("aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades").*

11. Hoje, para gozar do direito à imunidade em relação às contribuições previdenciárias, é necessário que a entidade beneficente de assistência social seja certificada pelo Ministério da área em que atua e atenda aos requisitos listados nos incisos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

CAPÍTULO IV

DA ISENÇÃO

Seção I

Dos Requisitos

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

I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

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

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio sob qualquer forma ou pretexto;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por [illegible]NA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

Ref.1982231-8

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

12. Vê-se que a certificação, prevista no *caput*, é condição prévia para que a entidade possa usufruir o benefício fiscal, sem o que não poderá gozar a isenção, não sendo necessário sequer averiguar o cumprimento dos requisitos previstos nos incisos. Essa certificação ocorre por meio da verificação, pelos Ministérios competentes para sua concessão, acerca da efetiva promoção de assistência social, conforme arts. 3º a 25 da Lei nº 12.101/2009.

13. Apesar de disposição semelhante ao inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 não constar do art. 29 da Lei hoje em vigor, a exigência de promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, não deixou de existir, até porque compõe a essência do comando constitucional. Tanto assim que o primeiro artigo da Lei já coloca a necessidade de reconhecimento como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, o que se dá por meio da certificação ("*Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.*"). A disciplina legal determinou que a efetiva atuação como entidade beneficente de assistência social seja verificada no momento da concessão de certificação, de competência dos Ministérios certificadores (Educação, Saúde e Desenvolvimento Social e Combate à Fome). O requisito que antes era passível de verificação pela fiscalização do órgão arrecadador (inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991) passou a compor somente os critérios para certificação, de competência dos Ministérios de cada pasta.

14. O art. 29 da Lei nº 12.101/2009 traz os requisitos para a isenção para a entidade já certificada e a atuação como entidade de assistência social foi trazida na Lei como requisito de certificação. Diante disso, apesar de condição prévia do benefício, a certificação deve ser avaliada pela fiscalização da RFB de forma objetiva, em termos de existência e validade. Na mesma linha do que foi afirmado no Parecer com relação aos antigos incisos I e II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991:

19. Os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55, que tratam, respectivamente, do título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, são estritamente objetivos, cabendo ao INSS, na análise do pedido de isenção, verificar se a entidade tem ou não o título e o certificado. Não pode o INSS recusar a concessão da isenção com base no descumprimento dos incisos I e II se a entidade apresentou o título e o certificado, ficando a sua atuação, neste aspecto, restrita à elaboração de representação aos órgãos competentes, para o respectivo cancelamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

15. O fato de ter de avaliar a certificação de forma objetiva não retira, entretanto, da RFB o poder-dever de averiguar se os requisitos para certificação se mantêm. Ser condição prévia do benefício confere à RFB o poder-dever de vigilância sobre o cumprimento dos requisitos para certificação e de representar ao Ministério competente sobre fato que demonstre não dever ser mantida a certificação da entidade. O que a Lei não permite à fiscalização é, de imediato, lavrar o auto de infração com base em ausência de requisito de certificação. Apenas a falta de certificação válida ou de um dos requisitos previstos nos incisos do art. 29 pode ensejar a suspensão imediata da isenção, com lavratura do respectivo auto de infração. Sendo assim, a prática da cessão de mão-de-obra fora dos padrões estabelecidos pelo Parecer do MPS deve ser representada ao Ministério competente para certificação, por descaracterizar a atividade assistencial, requisito para obtenção do certificado.

16. Por outro lado, não se deve esquecer que a prática habitual e onerosa de cessão de mão-de-obra caracteriza também afronta ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, à semelhança do que constava do antigo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja redação veio a ser aprimorada pelo legislador ao mencionar aplicação não só de eventual superávit e rendas, mas também de "recursos" de forma abrangente. Por recursos pode-se entender a mão-de-obra da entidade que, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade. Trata-se de requisito material de isenção sendo descumprido.

17. A Lei continua a disciplina da isenção, afirmando que o direito a ela será exercido imediatamente à publicação da certificação com cumprimento dos demais requisitos previstos na sessão anterior (arts. 29 e 30, sendo que o art. 30 não traz propriamente um requisito, mas apenas a proibição de outra pessoa jurídica ser beneficiada pela isenção da mantenedora, o que leva a ser considerado de fato apenas o art. 29 como lista de requisitos). Assim como a isenção é exercida sem necessidade de requerimento específico ao órgão arrecadador, a Lei nº 12.101/2009 prevê que a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período de descumprimento dos requisitos previstos na Seção I do Capítulo IV, qual seja, art. 29, por meio de suspensão do benefício pelo período de infração, independentemente de ato cancelatório. Veja-se:

> *Seção II*
>
> *Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção*
>
> *Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.*
>
> *Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.*
>
> *§ 1o Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.*
>
> *§ 2o O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.*

18. Tem-se, portanto, por meio da realização de cessão de mão-de-obra habitual e onerosa fora dos padrões delimitados pelo Parecer, afronta a requisito de certificação e a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA DORNELLES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

requisito material de isenção, o que deve ensejar duas medidas por parte da autoridade fiscal: representação ao Ministério competente para a certificação da entidade com fim de avaliar o cabimento do cancelamento do certificado; e lavratura do auto de infração relativo ao período em que se verificou a infringência ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, com a automática suspensão da isenção, nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei.

19. Levando-se o entendimento do Parecer e as considerações aqui colocadas para a situação concreta trazida na consulta, temos que a cessão de mão de obra, para não descaracterizar a atividade assistencial e não afrontar o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, precisa atender a dois requisitos: ter caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

20. Isso ainda que a cessão seja do próprio público alvo da atuação da entidade porque, como bem explicitado no Parecer, a cessão de mão de obra em si não insere o assistido no mercado de trabalho, eis que, para ser cedido, é necessário que já esteja integrado ao corpo funcional da entidade cessionária, que assume, nos termos dos contratos de cessão, a responsabilidade pela vinculação empregatícia e o ônus pelo atendimento aos encargos trabalhistas, previdenciários e fiscais.

21. Diversamente ao colocado na consulta, o item 36 do Parecer não contraria o caso concreto apresentado porque o benefício do público alvo da entidade se dá por meio de sua contratação pela própria entidade, quem formalmente assume os encargos trabalhistas e previdenciários. Já o benefício fiscal acaba por ser transferido para as empresas contratantes, que obtêm mão de obra por custo inferior ao existente no mercado por não precisarem ressarcir a contratada pelos custos com as contribuições para a seguridade social. A cessão da mão-de-obra em si não gera benefício ao público alvo da assistência social. Reproduza-se mais uma vez o teor do item 36 do Parecer:

> *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.*

22. Em outro trecho, o Parecer contempla situação que parece muito similar à apresentada pelo consulente, mantendo o entendimento construído:

> *Mesmo nas hipóteses em que a entidade ensina a pessoa uma determinada profissão e depois faz a cessão remunerada de sua mão-de-obra para terceiros não resta configurada a atividade assistencial de promoção ao mercado do trabalho na cessão de mão-de-obra realizada. Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita posteriormente somente pode ser tida como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade.*

Conclusão

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI. Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS. Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

23. Com base no exposto, conclui-se que as orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009, para fins de representação ao Ministério competente pela certificação da entidade e de lavratura do auto de infração relativo ao período de ocorrência de desvio de finalidade com base no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, com a automática suspensão da isenção nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei, quando a fiscalização da RFB verificar a ocorrência de cessão de mão de obra que não apresente caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente ou mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, ainda que os trabalhadores cedidos sejam o público alvo da atividade assistencial.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
CARMEM DA SILVA ARAÚJO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Ditri

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

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

Aprovo. Providenciem-se divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 23/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI, Assinado digitalmente em 22/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por CARMEM DA SILVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/07/2015 por RACHEL DE LIMA FALCAO RUNG
Impresso em 24/07/2015 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

Este documento foi assinado eletronicamente. As assinaturas realizadas estão listadas em sua última página.
Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW

Quadro de Assinaturas
Este documento foi assinado eletronicamente por: Gabriel Peregrino Martins Servidor da GEPRO - Assinado em 05/03/2018

Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia, digitando o código de autenticação: I2MJUXNTEW