



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 397 - Cosit

**Data** 5 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Simples Nacional

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS REPROGRÁFICAS COM OPERADOR.  
CESSÃO DE MÃO DE OBRA. POSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO  
SIMPLES NACIONAL.

Pode optar pelo Simples Nacional a pessoa jurídica que explore contrato de locação de máquinas reprográficas com operador, desde que não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção. A tributação no Simples Nacional dar-se-á na forma do Anexo III, deduzida a alíquota percentual correspondente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme disposto no § 4º, inciso V, do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Dispositivos Legais: Arts. 17, XII, e 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006

## Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, formalizada nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativa ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. Intimada a sanar o processo (fls. 11), a interessada formalizou o documento de fls. 16 a 18, em 19 de agosto 2015.

2. Em resumo, a consulente informa que presta serviços para órgãos públicos federais, estaduais e municipais (fls. 17), especificamente, “(...) serviços de cópias e impressão de documentos, com disponibilidade de máquinas copadoras, com funcionário registrado como copista (...) [na consulente]” (fls. 16). Acrescenta que é optante pelo Simples Nacional e “(...) não tem atividade de cessão de mão de obra em seu contrato social, mas presta serviços de locação de bens móveis (máquinas copadoras) com empregado registrado como operador para executar serviços de fotocópias dentro dos órgãos públicos (...)” (fls. 17).

2.1. Referenciando o inciso V do § 4º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com a redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, expõe seu entendimento no sentido de que a opção pelo Simples Nacional é permitida às pessoas jurídicas que atuam no segmento de locação de máquinas copadoras, independentemente do fornecimento de mão de obra necessária à utilização das máquinas locadas, desde que não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção (fls. 16 e 17).

3. Ao final, a interessada questiona: “Fica caracterizada cessão de mão de obra, pelo motivo de empregado [registrado na consulente] ficar seu horário de trabalho desempenhando serviço de reprodução de fotocópias, nesses referidos entes [leia-se, órgãos] públicos?”

## **Fundamentos**

4. Inicialmente, delimita-se que a presente solução de consulta diz respeito exclusivamente às pessoas jurídicas de direito privado optantes pelo regime do Simples Nacional que explorem contrato de locação de máquinas reprográficas junto a órgãos públicos e cuja locação é acompanhada da colocação à disposição dos órgãos de operadores, que são funcionários contratados e registrados pela locadora (sem vínculo empregatício com o órgão público), na condição de mão de obra necessária à utilização dessas máquinas.

5. Embora o questionamento diga respeito à caracterização da cessão de mão de obra (fls. 17), importa observar alguns precedentes, inclusive desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que amparam a permanência da pessoa jurídica como optante pelo Simples Nacional, em situações similares à delimitada para a presente consulta (precedentes cujas

ementas foram publicada no Diário Oficial da União – DOU ou disponibilizados na página eletrônica da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB<sup>1</sup>).

### **Solução de Consulta Interna Cosit nº 2, de 27 de janeiro de 2012.**

Assunto: Simples Nacional

LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS COM MÃO-DE-OBRA NECESSÁRIA À SUA UTILIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL. TRIBUTAÇÃO PELO ANEXO III DEDUZIDA A ALÍQUOTA PERCENTUAL CORRESPONDENTE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS).

Pode optar pelo Simples Nacional a pessoa jurídica que explore contrato de locação de bens móveis, independentemente do fornecimento concomitante de mão-de-obra necessária à sua utilização, desde que não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção.

A tributação no Simples Nacional dar-se-á na forma do Anexo III, deduzida a alíquota percentual correspondente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme disposto no § 5º-A do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; e, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

### **Solução de Consulta Cosit nº 64, de 30 de dezembro de 2013.**

Assunto: Simples Nacional

LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA NECESSÁRIA À UTILIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL.

---

<sup>1</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/>

---

É assegurado à pessoa jurídica devotada a locar bens móveis, independentemente do fornecimento concomitante da mão de obra necessária à sua utilização, o direito de optar pelo sistema simplificado de pagamento de tributos denominado Simples Nacional, desde que ela não se enquadre em nenhuma hipótese legal de vedação da opção.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 17, inc. XII e § 1º, e art. 18, §§ 5º-B e 5º-E.

(Ementa publicada no DOU, de 29/1/2014, Seção 1, p. 38)

#### **Solução de Consulta Cosit nº 294, de 10 de novembro de 2014.**

Assunto: Simples Nacional

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS COM OPERADOR. TRIBUTAÇÃO NA FORMA DO ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 2006.

A atividade de locação de máquinas com operador não impede o ingresso no Simples Nacional e, nesse regime, é tributada na forma do Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006, deduzindo-se da alíquota o percentual correspondente ao ISS previsto nesse Anexo.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 5º-A e Solução de Consulta Cosit nº 64, de 2013.

(Ementa publicada no DOU de 10/11/2014, Seção 1, p. 40)

#### **Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 313, de 12 de março de 2012.**

Assunto: Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL. CONTRATO DE LOCAÇÃO DE MÁQUINAS REPROGRÁFICAS COM OPERADOR. POSSIBILIDADE DE OPÇÃO. As

microempresas e empresas de pequeno porte que explorem contrato de locação de máquinas reprodutivas com operador, podem optar pelo regime de tributação do Simples Nacional, desde que não se enquadrem em nenhuma das vedações legais à opção.

Dispositivos Legais: LC nº 123/2006, artigos 17, XII e 18, §5º-A; e SCI Cosit nº 02, de 2012.

(Ementa publicada no DOU de 5/4/2012, Seção 1, p. 32)

6. Quanto ao conceito de cessão de mão de obra, a referida Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 2, de 27 de janeiro de 2012 (Despacho de Aprovação Cosit nº 2, de 2012), apesar de possuir foco diferente (pois trata da locação de veículos com condutores), elucida o conceito de cessão de mão de obra para fins de aplicação do disposto no inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006. Possível referenciar, ainda, a SCI Cosit nº 27, de 13 de setembro de 2013, também disponibilizada na página eletrônica da RFB: “Importa ressaltar que a cessão de mão de obra referida na Lei Complementar nº 123, de 2006, está conceituada, no âmbito da legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991” (grifado).

**Regulamento da Previdência Social (apenso ao Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999).**

Art. 219. (...)

§ 1º (...) 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.

**SCI Cosit nº 2/2012.**

9. Por seu turno, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, repete a Lei nº 8.212, de 1991, no que se refere ao conceito de cessão de mão-de-obra, e lança mão do permissivo legal [§ 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991] para enquadrar nesse conceito os serviços de operação de máquinas, equipamentos e veículos. Confira-se:

Art. 219. ....

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

[...]

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

[...].

10. De se notar que o conceito de cessão de mão-de-obra encontra-se delineado na Lei nº 8.212, de 1991, e que a relação de atividades enquadradas nesse conceito decorre da citada Lei e do RPS. À Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, coube tão somente reproduzir o conceito legal e definir o que vem a ser “dependências de terceiros”, “serviços contínuos” e “colocação [de trabalhadores] à disposição da empresa contratante”, conforme se verifica a partir da análise de seu art. 115:

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.

11. No que se refere à possibilidade ou não de determinadas empresas aderirem ao Simples Nacional, o inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, assim dispõe:

“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;”

12. Importa ressaltar que a cessão de mão-de-obra referida na Lei Complementar nº 123, de 2006, está conceituada, no âmbito da legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

13. Desta feita, com base na interpretação literal do inciso XII, do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, poder-se-ia concluir que empresas que se dedicam a qualquer atividade que possa envolver cessão de mão-de-obra estariam impedidas de aderir ao Simples Nacional.

14. Por outro lado, o objetivo intentado pela Lei Complementar nº 123, de 2006, é o de evitar que empresas que se utilizem de mão-de-obra intensiva para a realização de suas atividades tenham suas contribuições previdenciárias substituídas por contribuições incidentes sobre a receita, ou seja, que se utilizem da sistemática estabelecida como regra geral para recolhimento de tributos das empresas optantes pelo Simples Nacional. Tanto é assim que para empresas de

---

outros setores, cuja utilização de mão-de-obra é também intensiva, apesar de a referida Lei Complementar possibilitar a adesão ao Simples Nacional, as contribuições previdenciárias continuam a incidir sobre a folha de salários, é o que se depreende da leitura dos dispositivos abaixo:

(...)

15. Com relação à locação de veículo, máquina, ou embarcação, com motorista, operador ou tripulação, caso a forma de prestação dos serviços se enquadre no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, restará caracterizada a cessão de mão-de-obra. Entretanto, essa cessão de mão-de-obra é meramente incidental, não se revestido em fundamento razoável para obstar a adesão ao Simples Nacional das empresas que se dedicam à locação desses bens. Ademais, é nesse sentido que dispõe o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 4 de maio de 2007:

Artigo único. Pode optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica que explore contrato de locação de veículos, independentemente do fornecimento concomitante de mão-de-obra de motorista, desde que não se enquadre em qualquer das demais vedações legais a tal opção.

16. Ressalte-se que apesar de o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2007, ter sido editado em face da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, a fundamentação fática permanece a mesma. Além disso, após sua publicação, não houve qualquer alteração legislativa apta a justificar uma mudança de entendimento.

17. Quanto ao enquadramento das empresas de locação de veículo, máquina, ou embarcação, há que se observar o disposto no § 5º-A do art.18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que impõe que a tributação se dê em conformidade com o Anexo III. Depreende-se, dessa forma, que tal atividade



não se sujeita à retenção de que trata o art. 112 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, tendo em vista o disposto no caput do art. 191 desta mesma IN.

7. Portanto, considerando o entendimento já firmado por esta Cosit, resta caracterizada a cessão de mão de obra, quando os operadores são colocados à disposição do órgão público contratante (funcionários contratados e registrados pela locadora, sem vínculo empregatício com o órgão público), na condição de mão de obra necessária à utilização das máquinas reprográficas locadas. Todavia, a despeito da referida cessão de mão de obra, tem-se que é possível a opção e a permanência da pessoa jurídica locadora no Simples Nacional, na hipótese de os serviços serem prestados em razão do contrato de locação das máquinas reprográficas com fornecimento concomitante da mão de obra necessária à utilização dessas máquinas e desde que a locadora não se enquadre em vedação legal à opção.

## **Conclusão**

8. Considerando todo o exposto, responde-se à consulente que pode optar pelo Simples Nacional a pessoa jurídica que explore contrato de locação de máquinas reprográficas com operador, desde que não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção. A tributação no Simples Nacional dar-se-á na forma do Anexo III, deduzida a alíquota percentual correspondente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme disposto no § 4º, inciso V, do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

À consideração superior.

*Assinado digitalmente*

PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS  
Auditor-Fiscal da RFB – Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

*Assinado digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*

CLÁUDIA LÚCIA P. M. DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente*

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit