



---

**Solução de Consulta nº 23 - Cosit**

**Data** 18 de março de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Simples Nacional

Ementa: LOCAÇÃO DE VEÍCULOS COM MOTORISTA. SERVIÇO DE TRANSPORTE COM CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

A locação de bens móveis (p.ex., veículos) é permitida aos optantes pelo Simples Nacional, independentemente do fornecimento concomitante de operadores (p.ex., motoristas), desde que essa mão de obra seja necessária à sua utilização e a atividade não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção. Uma dessas vedações é à cessão de mão de obra. Para não incidir nessa vedação, o fornecimento do operador deve decorrer do contrato de locação dos bens móveis e ser meramente incidental – ou seja, não pode haver uma cessão efetiva, caracterizada pela necessidade contínua por parte da tomadora.

É vedada aos optantes pelo Simples Nacional a prestação de serviço de transporte (p.ex., sob regime de fretamento contínuo) mediante cessão de mão de obra.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 17, XII, art. 18, § 5º-H; Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, art. 15, § 3º, I, art. 112.

## **Relatório**

Trata-se de consulta fiscal sobre a interpretação da legislação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. A consulente informa que contrata serviços continuados de transporte, com fornecimento de veículos e motoristas, que ficam à sua disposição, configurando – a seu ver – cessão de mão de obra. E pergunta:

- 1) *Qual a correta interpretação a ser conferida ao art. 17, XII, da Lei Complementar nº 123/2006, em relação às contratações de serviços de transportes que envolvam, concomitantemente, a locação de veículos e a oferta de mão de obra (motoristas) em regime de dedicação exclusiva?*
- 2) *Na prestação de serviços de transportes que envolvam, concomitantemente, a locação de veículos e a oferta de mão de obra (motoristas) em regime de dedicação exclusiva, configura a cessão de mão de obra para fins tributários, à luz do art. 115, Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009?*
- 3) *Na locação de bens móveis, com o fornecimento concomitante da mão de obra necessária, é possível à empresa prestadora dos serviços optar pelo regime do Simples Nacional, ainda que caracterizada a efetiva ocorrência de cessão de mão de obra, nos termos do art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009?*
- 4) *Qual o conceito de "cessão de mão de obra meramente incidental" exposto na Solução de Consulta Cosit nº 64, de 30 de dezembro de 2013?*
- 5) *Há divergência entre os entendimentos firmados, de um lado, na Solução de Consulta Cosit nº 64, de 30 de dezembro de 2013, e Solução de Consulta Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 2017, e, de outro, na Solução de Consulta Cosit nº 31, de 26 de fevereiro de 2015, Solução de Consulta Cosit nº 201, de 11 de julho de 2014, e Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 9025, de 24 de setembro de 2015?*
- 6) *Em caso de resposta positiva ao questionamento apontado no item 5, qual a solução aplicável?*

## **Fundamentos**

3. Para responder à consulta, é necessário compreender a existência duas situações assemelhadas, porém juridicamente distintas: o contrato de locação de veículo com motorista e o contrato de transporte.
4. Sobre a **locação de veículo com motorista**, com base nos precedentes da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), permitem dizer que a locação de bens móveis, como veículos, é permitida aos optantes pelo Simples Nacional, independentemente do fornecimento concomitante de operadores (Solução de Consulta Cosit nº 294, de 14 de outubro de 2014), como motoristas, desde que:
  - 4.1. essa mão de obra seja necessária à sua utilização e
  - 4.2. a atividade não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção (Soluções de Consulta Interna Cosit nº 2, de 30 de janeiro de 2012, e nº 27, de 13 de setembro de 2013; Soluções de Consulta Cosit nº 64, de 30 de dezembro de 2013, e nº 6, de 13 de janeiro de 2017).
5. Uma dessas vedações é à cessão de mão de obra (art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006). Para não incidir nessa vedação, o fornecimento do operador deve:

5.1. decorrer do contrato de locação dos bens móveis (Solução de Consulta Cosit nº 397, de 5 de setembro de 2017) e

5.2. ser meramente incidental (Soluções de Consulta Interna Cosit nº 2, de 2012, e nº 27, de 2013; Soluções de Consulta Cosit nº 64, de 2013, e nº 6, de 2017). Ou seja, não pode haver uma cessão efetiva, caracterizada pela necessidade contínua por parte da tomadora (Solução de Consulta Cosit nº 201, de 11 de julho de 2014).

6. Já quanto ao contrato de **transporte**, o art. 18, § 5º-B, inciso XIII, da Lei Complementar nº 123, de 2006, autoriza aos optantes pelo Simples Nacional o transporte *municipal* de passageiros, enquanto o art. 17, inciso VI, autoriza, entre outras hipóteses, o transporte *intermunicipal e interestadual* de trabalhadores sob fretamento contínuo em área metropolitana.

7. A questão é: essas permissões legais a essas *atividades* específicas afastam a vedação ao *modo* de sua prestação – no caso, mediante cessão ou locação de mão de obra (art. 17, inciso XII)? Vale dizer: o fato de a lei autorizar expressamente esses tipos de transporte significa que ela autoriza, também, que eles sejam prestados mediante cessão de mão de obra?

8. A resposta é: não (Solução de Consulta Cosit nº 31, de 26 de fevereiro de 2015). Porque o art. 18, § 5º-H, da Lei Complementar nº 123, de 2006, excepciona à vedação da cessão de mão de obra apenas as atividades citadas no § 5º-C – o que, certamente, não é o caso do transporte *municipal* de passageiros (citado no § 5º-B), nem do transporte *intermunicipal e interestadual* de trabalhadores sob fretamento contínuo em área metropolitana (citado no art. 17).

9. Ademais, a permissão *objetiva* do art. 17, inciso VI, *in fine*, afasta a vedação ao *modo* de sua prestação – no caso, mediante cessão ou locação de mão de obra (art. 17, inciso XII) –, porque a exceção aberta na parte final do inciso VI do art. 17 (referente ao fretamento contínuo) atinge apenas a vedação de sua parte inicial (transporte intermunicipal e interestadual de passageiros), não as vedações dos outros incisos, como o XII (cessão de mão de obra).

10. Em resumo, *é vedada aos optantes pelo Simples Nacional a prestação de serviço de transporte de mediante cessão de mão de obra* (Solução de Consulta Cosit nº 232, de 15 de maio de 2017).

11. Feitas essas considerações iniciais, passa-se a responder às perguntas da consulente:

11.1. *Qual a correta interpretação a ser conferida ao art. 17, XII, da Lei Complementar nº 123/2006, em relação às contratações de serviços de transportes que envolvam, concomitantemente, a locação de veículos e a oferta de mão de obra (motoristas) em regime de dedicação exclusiva?*

11.1.1. A consulente precisa distinguir se seu contrato é de locação de veículo com motorista ou de transporte.

11.1.2. *Caso seja um contrato de locação de veículo com motorista*, ela não é vedada ao Simples Nacional se a mão de obra for necessária à sua utilização e a atividade não se enquadrar em nenhuma das vedações legais à opção (item 4, acima). Uma dessas vedações é à cessão de mão de obra e, para nela não incidir, o fornecimento do motorista deve decorrer do contrato de locação do veículo e ser meramente incidental – ou seja, não pode haver uma

cessão efetiva, caracterizada pela necessidade contínua por parte da tomadora (item 5, acima).

11.1.2. *Caso seja um contrato de transporte, se for prestado mediante cessão de mão de obra, é vedado ao Simples Nacional. Quanto ao fato de ser ou não em regime de dedicação exclusiva, a citada Solução de Consulta Cosit nº 31, de 2015, em seus itens 18 e ss., já explicou que a exclusividade não é um requisito essencial à caracterização da cessão de mão de obra. O que realmente importa é observar a presença ou ausência dos requisitos do art. 112 (cf. art. 15, § 3º, inciso I) da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.*

11.2. *Na prestação de serviços de transportes que envolvam, concomitantemente, a locação de veículos e a oferta de mão de obra (motoristas) em regime de dedicação exclusiva, configura a cessão de mão de obra para fins tributários, à luz do art. 115, Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009?*

11.2.1. Ver item 11.1 e subitens, acima.

11.3. *Na locação de bens móveis, com o fornecimento concomitante da mão de obra necessária, é possível à empresa prestadora dos serviços optar pelo regime do Simples Nacional, ainda que caracterizada a efetiva ocorrência de cessão de mão de obra, nos termos do art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009?*

11.3.1. Não – ver item 5 e subitens, acima.

11.4. *Qual o conceito de "cessão de mão de obra meramente incidental" exposto na Solução de Consulta Cosit nº 64, de 30 de dezembro de 2013?*

11.4.1. Na realidade, deve-se interpretar essa expressão como: fornecimento de operador (no caso, motorista) de forma meramente incidental, ou seja, sem caracterização da cessão de mão de obra – ver item 5.2, acima.

11.5. *Há divergência entre os entendimentos firmados, de um lado, na Solução de Consulta Cosit nº 64, de 30 de dezembro de 2013, e Solução de Consulta Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 2017, e, de outro, na Solução de Consulta Cosit nº 31, de 26 de fevereiro de 2015, Solução de Consulta Cosit nº 201, de 11 de julho de 2014, e Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 9025, de 24 de setembro de 2015?*

11.5.1. Não, ao interpretá-las do modo acima exposto (item 4 e ss., acima), elas não são divergentes. Quanto à Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 9025, de 24 de setembro de 2015, não foi citada acima porque é vinculada às Soluções de Consulta nº 64, de 2013, e nº 201, de 2014; segue, portanto, a mesma orientação delas.

11.6. *Em caso de resposta positiva ao questionamento apontado no item 5, qual a solução aplicável?*

11.6.1. Questão prejudicada, a resposta é negativa – item 11.5.1.

## Conclusão

12. À vista do exposto, conclui-se que:

12.1. A locação de bens móveis (p.ex., veículos) é permitida aos optantes pelo Simples Nacional, independentemente do fornecimento concomitante de operadores (p.ex., motoristas), desde que essa mão de obra seja necessária à sua utilização e a atividade não se

enquadre em nenhuma das vedações legais à opção. Uma dessas vedações é à cessão de mão de obra. Para não incidir nessa vedação, o fornecimento do operador deve decorrer do contrato de locação dos bens móveis e ser meramente incidental – ou seja, não pode haver uma cessão efetiva, caracterizada pela necessidade contínua por parte da tomadora.

12.2. É vedada aos optantes pelo Simples Nacional a prestação de serviço de transporte (p.ex., sob regime de fretamento contínuo) mediante cessão de mão de obra.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
Laércio Alexandre Becker  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinado digitalmente  
MARCO ANTONIO F. POSSETTI  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit09

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

Assinado digitalmente  
FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

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

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