Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	145 – COSIT
DATA	20 de julho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Simples Nacional

LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS ASSOCIADA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE LIMPEZA. RECEITAS. SEGREGAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. ANEXOS.

Os contratos conjugados de locação de bens móveis e de prestação de serviço de limpeza que discriminam claramente o objeto e a contraprestação de cada atividade têm a receita da locação de bens móveis tributada na forma do Anexo III e a da prestação de serviço de limpeza tributada na forma do Anexo IV.

Se esses contratos conjugados não fizerem essa discriminação de maneira clara, então todo o valor recebido pelas duas atividades é considerado receita de prestação de serviço de limpeza, que deve ser tributada na forma do Anexo IV.

Dispositivos legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, IV, V, e § 5º-C, VI.

RELATÓRIO

O Interessado acima identificado formula consulta acerca da forma de tributação das atividades de locação de bens e de prestação de serviços no Simples Nacional, conforme abaixo resumido:

1.1. O Consulente informa que é optante pelo Simples Nacional e que desempenha atividades de locação de sanitários portáteis e de prestação de serviço de higienização de sanitários químicos e de limpeza de fossas.

1.2. Enumera os principais contratos que firma com seus clientes:

a) Contrato de locação de equipamento/sanitário químico;

b) Contrato de locação de sanitário químico com prestação de serviços de higienização deles;

c) Contato de higienização de sanitários químicos;

d) Contrato de locação de caminhão limpa-fossa;

e) Contrato de locação de veículo/caminhão.

1.3. Afirma que os contratos conjugados de locação de equipamento e de prestação de serviço de higienização não discriminam os valores que se referem à locação e à prestação de serviço.

1.4. Ressalta que, apesar disso, emite notas fiscais separadas para as atividades objeto do mesmo contrato em obediência às regras do Simples Nacional que determinam a segregação de receitas de atividades distintas.

1.5. Assevera, nessa linha, que a atividade de locação de equipamento é tributada de acordo com o Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, ao passo que a de prestação de serviço de higienização é tributada conforme o Anexo IV.

1.6. Justifica que, como os contratos não discriminam os valores referentes a cada atividade, adotou como critério de segregação das receitas de cada uma os custos envolvidos na execução de cada uma.

1.7. Informa que o Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, declarou que é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a atividade de locação de equipamentos, e que, posteriormente, esse posicionamento passou a constar do Enunciado nº 31 de Súmula Vinculante do STF.

1.8. Aduz que a locação de equipamentos não está sujeita ao ISS porque, embora essa atividade estivesse prevista no autógrafo do qual resultou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o Presidente da República vetou o dispositivo em questão.

1.9. Diz que não localizou, na legislação do Simples Nacional nem na do ISS, dispositivo que estabeleça a proporção da base de cálculo nas situações em que a locação de equipamentos é feita em conjunto com a prestação de serviço de higienização sem que haja discriminação contratual do preço de cada serviço.

1.10. Como referência de legislação em que se abatem custos da base de cálculo - no caso, para fins de retenção de Contribuição Previdenciária -, aponta a alínea “e” do inciso II do § 1º do art. 122 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (vigente na época em que apresentada a consulta, mas revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, que capitula o mesmo tratamento no art. 118, II, “b”, 5.). Aparentemente, tenta ilustrar que há dispositivo que permite abatimento de custos com materiais da base de cálculo do tributo.

1.11. Afirma que, em seu caso, os custos de manutenção dos equipamentos locados e os custos dos materiais utilizados na prestação de serviços são muito superiores aos custos com a mão de obra empregada na execução dos serviços, o que aproxima seus serviços daqueles tratados no referido art. 122.

1.12. Conclui que tem adotado o percentual de 15% (quinze por cento) para determinar o valor da prestação de serviço nos contratos conjugados de locação de equipamentos e prestação de serviços.

1.13. Sustenta o entendimento de que as atividades de locação de equipamentos e de prestação de serviços devem ser tributadas distintamente, na forma dos Anexos III e IV da referida Lei Complementar nº 123, de 2006.

2. Após a descrição do caso apresenta os seguintes questionamentos:

1) A Consulente pode aplicar, por analogia, disciplina de fixação de percentuais equivalentes (i) às atividades de locação de sanitários químicos e caminhão limpa fossa e (ii) prestação de serviços de higienização, nas contratações que envolverem as duas atividades, para fins de fixação da base de cálculo dos valores a serem submetidos à tributação pelos Anexos III e IV, respectivamente, do Simples Nacional?

2) A Consulente está correta em aplicar os percentuais de 85% para atividade de locação de bens móveis e 15% para a atividade de prestação de serviço de higienização?

3) Caso a resposta ao questionamento anterior seja negativa, quais percentuais a Consulente deve aplicar?

FUNDAMENTOS

3. A legislação regente do processo de consulta concernente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil está, em nível legal, prevista nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação ocorreu por meio dos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está disciplinada na IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

3.1. A apresentação de consulta, se formulada em conformidade com as condições de eficácia, produz os diversos efeitos que estão especificados nos arts. 18 a 26 dessa IN.

3.2. É necessário enfatizar que somente produz esses efeitos, a consulta que atender às condições de eficácia previstas nos arts. 2º a 17 da mencionada IN. Por sua vez, o art. 27 define as situações em que a consulta é ineficaz.

3.3. De acordo com o art. 33 e o art. 39, § 2º dessa IN, a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o Consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

I – Exame das condições de admissibilidade da consulta

4. Os já referidos arts. 2º a 17, e arts. 33 e 39, § 2º da IN RFB nº 2.058, de 2021, estabelecem quem possui legitimidade para apresentar consulta, outros requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifico que as condições estão presentes. Passo, portanto, à solução da consulta.

II - Exame dos questionamentos

5. Os questionamentos versam, em síntese, sobre como tributar as receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços de limpeza decorrentes de contratos conjugados dessas duas atividades, quando tais contratos não discriminarem os valores da locação e da prestação de serviço.

II.1 - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

6. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, ocorrido em 11 de outubro de 2000, o Pleno do STF decidiu que, para fins de tributação pelo ISS, a locação de bens móveis não é considerada, pelo STF, prestação de serviços. Depois de outros precedentes nesse mesmo sentido, o STF, em sessão plenária de 4 de fevereiro de 2010, aprovou a Súmula Vinculante nº 31, com o seguinte enunciado:

> É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

7. A súmula foi publicada no Diário Oficial da União de 17 daquele mesmo mês de fevereiro. Após a publicação da súmula, ela foi aplicada no julgamento do RE nº 626.706, no qual foi reconhecida repercussão geral, classificada sob o Tema nº 212. Nesse RE, era discutida a incidência do ISS sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para "video-games" e assemelhados. Em sessão de 8 de setembro de 2010, o Pleno do STF, por maioria, decidiu que não incidia o ISS sobre a locação desses bens móveis objeto do referido RE nº 626.706. A tese de repercussão geral definida no julgamento do RE nº 626.706 foi esta:

> É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.
>
> (Sem destaques no original)

8. A questão da incidência do ISS sobre prestação de serviços associada à locação de bens móveis tem sido objeto de novos julgamentos pelo STF, conforme exemplos a seguir.

8.1. No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 656.709, era discutida a incidência do ISS na locação de guindastes associada à prestação de serviço por operador:

a) Ao julgar esse agravo regimental, a Segunda Turma, em sessão de 14 de fevereiro de 2012, por unanimidade de votos, decidiu que a Súmula Vinculante nº 31 não desonera do ISS a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis;

b) Nesse caso de concomitância, incide o ISS sobre a prestação de serviços, sem incidir sobre a locação.

8.2. No julgamento do Agravo Regimental na Reclamação nº 14.290**,** a controvérsia versava sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil, associada à prestação de serviço por operadores:

a) Ao julgar o referido agravo regimental, o Pleno do STF, em sessão de 22 de maio de 2014, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, decidiu que a Súmula Vinculante nº 31 somente pode ser aplicada nas relações contratuais complexas se a locação de bens estiver claramente

segmentada, tanto no que diz respeito a seu objeto, quanto no que diz respeito ao valor específico da contrapartida financeira;

b) Dito de outro modo: se o contrato não pormenorizar claramente o objeto da locação e o objeto da prestação de serviços, e/ou se não detalhar claramente os valores específicos da contrapartida financeira da locação e da prestação, então a súmula em discussão não pode ser aplicada. A não aplicação da súmula acarreta a classificação de todo o objeto do contrato como prestação de serviços, e de todo o valor da contrapartida como preço por serviços prestados.

8.3. Em decisão mais recente, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.869/DF:

a) o STF reconheceu a constitucionalidade do subitem 25.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, o qual prevê a incidência do ISS sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento;

b) Nos termos do voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, a "previsão de incidência do ISS sobre 'cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento' não pode ser reduzida a uma mera obrigação de dar, no sentido de locação do espaço físico pura e simples, a atrair a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante nº 31. Isso porque tal atividade abarca também a custódia e a conservação dos restos mortais, as quais indubitavelmente se enquadram no conceito tradicional de serviços".

II.2 - Legislação do Simples Nacional

9. Tendo em vista a jurisprudência do STF sobre a questão, podem ser estabelecidas as seguintes premissas a serem adotadas na presente Solução de Consulta, a respeito da locação de bens móveis, para fins de interpretação da legislação que rege o Simples Nacional:

a) Não configura prestação de serviço para fins de incidência do ISS, a locação de bens móveis dissociada de prestação de serviços de limpeza;

b) No caso de prestação de serviços de limpeza associada à locação de bens móveis, incide o ISS sobre a prestação, mas não sobre a locação, desde que exista segmentação clara sobre:

b.1) o objeto da prestação e aquele da locação; e

b.2) as contrapartidas financeiras específicas da prestação e da locação;

10. Em razão disso, no âmbito do Simples Nacional, na hipótese de prestação de serviços de limpeza associada à locação de bens móveis, em que não existam essas duas segmentações claras, deverá incidir o ISS sobre o valor integral da locação e da prestação de serviço a ela associada.

11. Consoante os incisos IV e V do § 4º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, o contribuinte optante pelo Simples Nacional deve considerar destacadamente, entre outras, as receitas decorrentes da prestação de serviços e de locação de bens móveis:

> Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base

> de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.
>
> [...]
>
> § 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:
>
> I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar;
>
> II - venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar;
>
> III - prestação de serviços de que trata o § 5º-B deste artigo e dos serviços vinculados à locação de bens imóveis e corretagem de imóveis desde que observado o disposto no inciso XV do art. 17, que serão tributados na forma do Anexo III desta Lei Complementar;
>
> IV - prestação de serviços de que tratam os §§ 5º-C a 5º-F e 5º-I deste artigo, que serão tributadas na forma prevista naqueles parágrafos;
>
> V - locação de bens móveis, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ISS;
>
> [...]
>
> (Sem destaques no original)

12. Enquanto o citado inciso V do § 4º do art. 18 dispõe que as receitas da locação de bens móveis são tributadas na forma do Anexo III, o inciso VI do § 5º-C desse mesmo artigo estabelece que as da prestação de serviço de limpeza são tributadas na forma do Anexo IV:

> § 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:
>
> [...]
>
> VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.
>
> [...]
>
> § 5º-H. A vedação de que trata o inciso XII do caput do art. 17 desta Lei Complementar não se aplica às atividades referidas no § 5º-C deste artigo.
>
> [...]
>
> (Sem destaques no original)

13. Em nível infralegal, a alínea "b" do inciso IV e o inciso VI, todos do § 1º do art. 25 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, disciplinaram a segregação das receitas de prestação de serviço de limpeza e de locação de bens móveis em conformidade com a citada Lei Complementar nº 123, de 2006:

> Art. 25. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista nos arts. 21, 22 e 24 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 16 a 19. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15, art. 18)
>
> § 1º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de cálculo e pagamento, as receitas decorrentes da:
>
> I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma prevista no Anexo I; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, inciso I)
>
> II - venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, inciso II)
>
> [...]
>
> IV - prestação dos seguintes serviços tributados na forma prevista no Anexo IV:
>
> [...]
>
> b) serviço de vigilância, limpeza ou conservação; e (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 5º-C, inciso VI)
>
> [...]
>
> VI - locação de bens móveis, que serão tributadas na forma prevista no Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, inciso V)
>
> [...]
>
> § 5º A receita decorrente da locação de bens móveis, referida no inciso VI do § 1º, é tão-somente aquela oriunda da exploração de atividade não definida na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)
>
> (Sem destaques no original)

14. Conforme o relato do Consulente, nos casos de contratos conjugados, ele emite notas fiscais separadas atinentes à locação de equipamentos e à prestação de serviço de higienização. Contudo, ele afirma que tais contratos não discriminam os valores devidos a título de locação e a título de prestação de serviços. A despeito dessa afirmação, ele juntou às fls. 23/48 deste processo de consulta cópia de contrato conjugado de locação de sanitários com prestação de serviços de higienização, no qual constam os valores e percentuais referentes à locação e à prestação de serviço

de higienização (fls. 44/46). Além disso, o percentual correspondente à prestação de serviço constante nesse contrato não é o mesmo percentual de 15% (quinze por cento) que o Consulente afirma que tem adotado.

15. O processo de consulta não se presta a fixar os percentuais para segregação das receitas decorrentes dos referidos contratos conjugados nem a atestar a adequação dos percentuais adotados pelo Consulente porque isso é matéria que depende de prova. A verificação da adequação dos percentuais é procedimento realizado no curso de fiscalização empreendida pelas Administrações Tributárias dos entes federados.

16. Segundo o atual entendimento do STF, na hipótese de prestação de serviço associada à locação de bens móveis, o ISS incide apenas sobre a prestação de serviço se o contrato discriminar claramente o objeto e a contraprestação atinente a cada uma dessas atividades. Nesse sentido, caso o contrato não apresente essa discriminação de forma clara, todo o valor recebido por essas duas atividades será classificado como receita de prestação de serviços.

17. Portanto, se os aludidos contratos conjugados de locação de sanitários e de prestação de serviço de higienização não discriminarem de maneira clara essas atividades e as respectivas contraprestações, então todo o valor recebido pelo Consulente em decorrência dessas duas atividades deve ser considerado como receita de prestação de serviço de limpeza e tributado na forma do Anexo IV conforme dispõe o mencionado inciso VI do § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

II.3 - Legislação previdenciária

18. Como já foi exposto no Relatório, o Consulente pretende utilizar esboço pertinente à dinâmica de retenção de contribuição previdenciária sobre valor bruto de nota fiscal de serviços (a que se refere o art. 31, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991) de responsabilidade de empresa contratante (cf. art. 112, da IN RFB nº 971, de 2009 (revogado); e vigente art. 110, da IN RFB nº 2.110, de 2022) para construção de regra analógica que regule a proporcionalização das receitas referentes aos serviços que presta, para fins de apuração das bases de cálculo a serem consideradas em face dos Anexos III e IV, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

18.1. É mandatório ressaltar que na seara tributária, a analogia não se presta a determinar as balizas de incidência de tributo. Como se sabe, é tipológica a constituição dos elementos da regra tributante (base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e fato gerador) de incidência, i.e., a regra de incidência é fechada e todos os seus elementos devem decorrer de enunciado de lei (ressalvadas as exceções constitucionais de fixação de alíquotas e majoração de base de cálculo). Portanto, ou a lei estabelece a forma de apuração da base de cálculo para incidência de gravame (ou de trato tributário especial), ou tem-se norma tributante não exequível. Como se viu, a LC nº 123, de 2006, é clara quanto à obrigatoriedade de destaque da receita bruta atinente aos serviços ora considerados. Dessa maneira de pronto, há de se defrontar qualquer possibilidade de aplicação de regra pertinente à retenção de contribuição previdenciária, mesmo por racionalização analógica, para revelação de bases de cálculo no âmbito do Simples Nacional.

18.2. Mesmo que se desconsidere essa impossibilidade jurídica lógica de aplicação de analogia para a situação pretendida, podem-se, ainda, pontuar três outros motivos que a revelam incabível.

18.2.1. Em primeiro lugar, o inciso II pontuado versava (e o vigente art. 118, II, da In RFB nº 2.110, de 2022, mantém a regra vigente) sobre prestação de serviços na área da construção civil, o que não é o caso da Consulente.

18.2.2. Em segundo lugar, porque o § 1º referenciado da legislação previdenciária (replicado no vigente *caput* do art. 118, da IN RFB nº 2.110, de 2022) trata da utilização de equipamentos para a prestação do serviço (p.ex., retroescavadeira, motoniveladora, rolo compressor), não de equipamentos nos quais são prestados os serviços – no caso, os banheiros químicos nos quais a Consulente presta os serviços de limpeza.

18.2.3. Em terceiro lugar, porque a alínea "e" mencionada pela Consulente prevê um percentual mínimo de 35%, não os 15% defendidos por ela, que são previstos na alínea "b", relativa a terraplenagem, aterro sanitário e dragagem – atividades sem semelhança alguma com a limpeza de sanitários químicos.

19. Ou seja, faltam ao dispositivo aludido pela Consulente os dois requisitos imprescindíveis para a aplicação da analogia: a semelhança relevante e a *ratio iuris* comum (item 10.2 da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 23 de julho de 2014).

CONCLUSÃO

20. Em vista do exposto, soluciono a consulta respondendo ao Consulente que:

20.1. Os contratos conjugados de locação de bens móveis e de prestação de serviço de limpeza que discriminam claramente o objeto e a contraprestação de cada atividade têm a receita da locação de bens móveis tributada na forma do Anexo III e a da prestação de serviço de limpeza tributada na forma do Anexo IV da Lei Complementar nº 123, de 2006.

20.2. Se esses contratos conjugados não fizerem essa discriminação de maneira clara, então todo o valor recebido pelas duas atividades é considerado receita de prestação de serviço de limpeza, que deve ser tributada na forma do Anexo IV.

Assinatura digital
TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir - Substituto

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Coordenador-Geral da Cosit